

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo
Contencioso-Administrativo
Sección: SEGUNDA

SENTENCIA

Fecha de Sentencia: 03/04/2012

RECURSO CASACION

Recurso Núm.: 3175/2009

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Votación: 28/03/2012

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Ponente: Excmo. Sr. D. Óscar González González

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: Jas

Nota:

Impuesto sobre Sociedades. Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, de las Juntas Generales de Bizkaia por la que se modifica la Norma Foral nº 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario. Recurrente: COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA.

RECURSO CASACION Num.: 3175/2009

Votación: 28/03/2012

Ponente Excmo. Sr. D.: Óscar González González

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

S E N T E N C I A

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

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

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

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

En el recurso de casación nº 3175/2009, interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA, representada por el Procurador don Jorge Deleito García, y asistida de letrado, contra la sentencia nº 273/2009 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en fecha 17 de abril de 2009, recaída en el recurso nº 727/2007, sobre Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, de las Juntas Generales de Bizkaia; habiendo comparecido como parte recurrida la CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL VASCA "CONFEBASK", representada por el Procurador don Isacio Calleja García, y asistida de letrado, DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el Procurador don Julián del Olmo Pastor, y asistida de letrado, y las JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA, representada por el Procurador don Julián del Olmo Pastor, y asistida de letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el proceso contencioso administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sección Primera) dictó sentencia desestimando el recurso interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA, contra los artículos 7, 9, 10 y 18, Disposición Adicional Octava y Disposición Adicional Novena de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, de Juntas Generales de Bizkaia, que modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio; así como contra el artículo único, apartado 2, del Decreto Foral 212/2007, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

SEGUNDO.- Notificada esta sentencia a las partes, por la Comunidad Autónoma recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 18 de mayo de 2009, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

TERCERO.- Emplazadas las partes, la recurrente (COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 19 de junio de 2009, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expuso los siguientes motivos de casación:

- 1) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra c) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos o garantías procesales, que ha producido indefensión a la parte recurrente.

Infracción de los arts. 60 y 61 e la LJCA, arts. 281, 286 y 435 de la supletoria LEC, y art. 24, aparatos 1 y 2, de la CE.

2) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra c) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas reguladoras de la sentencia. Vulneración de los arts. 208.2 y 218 LEC, y el art. 24.1 CE.

3) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fueron aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Infracción del art. 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, RJAPyPAC, en relación con los arts. 87 a 89 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

4) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fueron aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Infracción de los arts. 2, 138.1, 138.2, 156.1 y 158.2 CE, en relación con el art. 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre; y el art. 2.1.1. y artículo 48.2 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

5) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fueron aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Infracción de los arts. 14, 31.1, 139.1, 139.2 y 149.1.1ª CE, en relación con los arts. 2.1.2º, 2.1.3º, 3.b) y 3.c) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma de País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Terminando por suplicar se declare haber lugar al recurso y anule la sentencia impugnada, dictando otra por la que,

a) Bien con estimación del motivo primero, se acuerde la retroacción de las actuaciones en la instancia al momento procedimental oportuno, a fin de que por el Tribunal de instancia se acuerde el recibimiento a prueba de este recurso;

b) Bien, subsidiariamente, con estimación de los demás motivos del recurso, se declare la nulidad de pleno Derecho de los artículos 7, 9, 10, 18, disposición adicional sexta, apartados 6 y 10, disposición adicional octava, disposición adicional novena, disposición transitoria primera; y disposición final primera, de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, de modificación de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario, así como del artículo único, apartados 2 y 3, del Decreto Foral 212/2007, de 27 de noviembre, por el

que se da nueva redacción a los arts. 33 y 35 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio.

c) Se condene en costas a las entidades recurridas.

CUARTO.- Por providencia de la Sala, de fecha 16 de diciembre de 2009, se acordó admitir a trámite el presente recurso de casación, ordenándose por otra de 12 de febrero de 2010, entregar copia del escrito de formalización del recurso a las partes comparecidas como recurridas (CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL VASCA -CONFEBASK-, DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA y JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA), a fin de que en el plazo de treinta días pudieran oponerse al mismo, lo que hicieron mediante escritos de fechas 18, 24 y 30 de marzo de 2010 respectivamente, en los que expusieron los razonamientos que creyeron oportunos y solicitó la Confederación Empresarial se dicte sentencia desestimando íntegramente el recurso, con expresa imposición de costas a la recurrente; por la Diputación Foral se solicitó se resuelva la falta de jurisdicción consecuencia de la entrada en vigor de la LO 1/2010, o subsidiariamente se dicte sentencia por la que, estimando la oposición formulada se confirmen íntegramente los pronunciamientos contenidos en la sentencia recurrida objeto del presente recurso, y con todo lo demás procedente en Derecho, y por las Juntas Generales se suplicó se declare, de conformidad con lo previsto en el art. 69 a) LJCA la inadmisibilidad del recurso de casación interpuesto por la recurrente o, subsidiariamente, lo desestime en su integridad.

QUINTO.- Por providencia de fecha 28 de noviembre de 2011, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 15 de febrero de 2012, dictándose otra en fecha 15 de febrero de 2012 en la que por necesidades del servicio se deja sin efecto el señalamiento que venía acordado.

Por providencia de fecha 21 de marzo de 2012, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 28 de marzo de 2012, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ÓSCAR GONZÁLEZ GONZÁLEZ,
Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por la representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja, contra los artículos 7, 9, 10 y 18, Disposición Adicional Sexta, apartados 6 y 10, Disposición Adicional Octava y Disposición Adicional Novena de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, de Juntas Generales de Bizkaia, que modificaba la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio; así como contra el artículo Único, Apartado Dos, del Decreto Foral 212/2007, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Contra la mencionada sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes, y que pueden resumirse así:

1º Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional se alega quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, que han producido indefensión a la parte recurrente, al no recibirse el pleito a prueba o practicarse diligencias para mejor proveer, con el fin de demostrar extremos fácticos relevantes para la decisión del pleito, que se han puesto de manifiesto a raíz de la sentencia de 11 de septiembre de 2008 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, dictada una vez el recurso había superado la fase probatoria, en cuya sentencia se atribuye una importancia fundamental a la existencia o no de compensaciones del Estado a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma Vasca que sufraguen de facto la disminución de ingresos tributarios producidas por la implantación de las medidas fiscales cuestionadas, hasta el extremo de que si el Tribunal nacional comprobara la existencia real de tales compensaciones (declaradas u ocultas), debería negar el requisito de la autonomía económica de esas entidades regionales y afirmar el carácter de ayuda de Estado de los tipos reducidos y deducciones especiales.

2º También al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional se alega quebrantamiento de las normas reguladoras de la sentencia por incongruencia y falta de motivación, al no resolverse sobre la legalidad del apartado 3 del artículo único del Decreto Foral 212/2007, pues aunque en el suplico del escrito de ampliación del recurso se hizo sólo referencia al apartado 2 de dicho artículo, es cierto que en dicho escrito quedó clara la voluntad de la recurrente de ampliar el recurso a la modificación de los artículos 33 y 35 del DF 81/97, siendo así que el apartado 2 modificaba el art. 33, y el apartado 3 modificaba el art. 35, como expresamente se solicitó en fase de conclusiones..

3º Al amparo de la letra d) del art. 88.1 se aduce infracción del art. 62.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en relación con los artículos 87 a 89 del Tratado Constitutivo de la Comunidad

Europea, al entender que las medidas contenidas en las disposiciones impugnadas encajan en el concepto de ayudas de Estado y cumplen el requisito exigido por el art. 87.1 TCE al favorecer a determinadas empresas o producciones y reforzar su posición, en comparación con otras que, en el marco del territorio español en su conjunto se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. Añade que ello requería la previa notificación a la Comisión Europea impuesta por el art. 88.3 del TCE, que ha sido omitida por las autoridades forales. Partiendo de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006 (Azores) y 11 de septiembre de 2008 (País Vasco), que parte para la consideración de Ayudas de Estado de la no concurrencia de alguna de las autonomías institucional, procedimental y económica, niega que se produzca ninguna de dichas autonomías en los Territorios Históricos ni en la Comunidad Autónoma Vasca.

En relación con los Territorios Históricos considera que no concurre:

a) autonomía institucional porque, si bien tienen atribuidas competencias en materia de ingresos tributarios, no disponen de ellas respecto de los gastos, o al menos de aquéllos que resultan de importancia nuclear para la identificación y satisfacción de las necesidades públicas, las cuales corresponden a la Comunidad Autónoma.

b) autonomía procedimental, no sólo porque las Normas forales, al tener carácter reglamentario, están sujetas al control jurisdiccional ordinario, sino por su sometimiento a los principios de solidaridad, al mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente, a la igualdad, a la libertad de circulación y al establecimiento o prohibición de efectos discriminatorios, principios que no sólo cumplen una función interna dentro del régimen de concierto, sino que también operan como límites derivados del bloque de constitucionalidad, sino como garantía de que las disposiciones tributarias forales atienden y respetan el interés nacional, concretado en determinados valores que la Constitución, el Estatuto y el Concierto económico reconocen como tales, hasta el extremo que las ventajas fiscales establecidas en las Normas Forales no las soporta económicamente el País Vasco, sino que es el Estado y las Comunidades autónomas limítrofes las que financian todo o parte de las medidas fiscales de la región que causa esa deslocalización empresarial.

c) autonomía económica, porque, en primer lugar, el Fondo de Ajuste, regulado en la Ley Vasca 27/1983, garantiza la igualación de recursos de las Diputaciones forales con independencia de la causa de las eventuales disminuciones de ingresos fiscales que experimenten como consecuencia de los beneficios fiscales que las normas de cada una de ellas establezcan, y, en segundo término, porque 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 servicios que este presta en cada uno de ellos, sistemáticamente conducen de una infravaloración de la aportación de la Comunidad Autónoma, e indirectamente

de las aportaciones de los Territorios Históricos, lo que conduce a que éstos dispongan de mayores recursos de los debidos y poder así aprobar reducciones fiscales, soportadas finalmente por el Estado central.

En relación con la Comunidad Autónoma del País Vasco tampoco considera que no concurre:

a) la autonomía institucional por las mismas razones, pero a la inversa, que lo dicho para los Territorios Históricos sin que a través de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en la que los Territorios están representados, se corrija la asimetría competencial entre ellos y la Comunidad Autónoma.

b) autonomía procedimental, porque al atribuirse plenamente a los Territorios Históricos la competencia normativa en materia de impuestos, la Comunidad Autónoma no ostenta competencia alguna en el procedimiento formal de elaboración de las normas forales.

d) autonomías económica, pues además de lo señalado en relación con los Territorios Históricos sobre la inexistencia de previsiones normativas que permitan que las pérdidas recaudatorias derivadas de las medidas fiscales adoptadas por éstos se soporten o subvencionen por los mismos o por la Comunidad Autónoma, el incorrecto cálculo del cupo, lleva a la misma conclusión. En relación con el cupo expone que:

1) la aportación al cupo no depende de la recaudación obtenida por los Territorios Históricos, sino de una estimación de lo que el Gobierno central gasta en el País Vasco, lo que supone que cualquier aumento o disminución en la recaudación se traduce en mayores o menores recursos disponibles para las instituciones forales;

2) el sistema de cupo es diferente al de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) respecto de los Impuestos cedidos, pues las transferencias operan en sentido inverso, esto es, del Estado a las CCAA;

3) el sistema de cupo proporciona al País Vasco mejores resultados que el sistema de financiación común, pues aún estableciendo normas en especial en los Impuestos directos dirigidas a la reducción del tipo de gravamen y la creación de nuevas deducciones, ello no se traduce en pérdidas de recaudación, pues de los estudios realizados se desprende que las instituciones forales siguen gozando de un volumen de recursos por habitante entre un 50 y un 65 por 100 superior al proporcionado por el sistema LOFCA, lo que no procede del hecho de que los ciudadanos de la CAPV estén pagando más impuestos, sino de que estos recursos están siendo aportados o transferidos por otras instituciones, ya sean otras regiones por los efectos de la deslocalización empresarial, ya sea por el Gobierno central;

4) Si el sistema del cupo se generalizara a las restantes CCAA, se proporcionaría a éstas más recursos de los que les proporciona el sistema LOFCA, y su suma no permitiría cubrir los gastos del Estado, que entraría en quiebra. Señala, siguiendo al Prof. Buesa, que la subestimación del cupo es de 2.000 millones de euros.

5) El método de cálculo del cupo del año base (los restantes cuatro años se actualizan conforme a unos índices que fija la Ley del Cupo) se caracteriza por el secretismo de las negociaciones, la confusión de los datos económicos que sirven para su cálculo y el déficit democrático originado por la imposibilidad de debatir en sede parlamentaria aquellas propuestas negociadas;

6) El procedimiento está basado en una estimación de lo que gasta el Estado en el conjunto del país en competencias exclusivas, y de este total atribuir a CAPV un porcentaje fijo que desde 1981 se ha mantenido invariable en el 6,24 por 100, y de la cantidad resultante se practican una serie de deducciones correspondientes a ingresos del Estado al margen del Concierto, es decir, de los impuestos e ingresos no tributarios de carácter estatal que soportan los ciudadanos de la región y que no corresponden a su particular sistema fiscal, a lo que se añade la parte proporcional del déficit público. Esta estimación recae sólo sobre las cargas no asumidas por CAV, pero no contempla la redistribución de riqueza efectuada a través de los mecanismos de transferencias de suficiencia para homogeneizar el consumo de bienes y servicios regionales de todos los ciudadanos y del Fondo de Compensación Interregional; y ello porque el art. 42.2 f) del Estatuto señala que "el régimen de concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución", y, aunque en este momento no se beneficie del sistema de solidaridad por razón de su elevada renta por habitante, no impide que intervenga en el futuro. También se ha eliminado del capítulo de ingresos presupuestarios del Estado la recaudación por tributos cedidos a las CCAA, siendo así que entre los gastos del Estado también se incluyen las transferencias estatales a favor de las entidades territoriales;

7) El ajuste aplicado por IVA (art. 53 y 54 de la Ley del Concierto), que es un mecanismo que compensa las diferencia entre la capacidad recaudatoria y la de un consumo superior en la Comunidad, no se ajusta a la realidad, al fijar unos coeficientes que no se desprenden de las cifras de recaudación y consumo publicadas por el Instituto Nacional de Estadística, y el Ministerio de Industria con base en los datos derivados de los Informes Anuales de Recaudación de la Agencia Tributaria y el Órgano de Coordinación Tributaria de la Propia Hacienda Vasca, de los que se extrae un ajuste excesivo que supondría una transferencia directa del Estado equivalente al 61% del cupo líquido:

8) El índice de imputación del 6,24 por 100 aplicable está infravalorado, y aunque ello perjudicaría a la CAPV al sobre valorarse el importe final del cupo, le beneficiaría por aumentar la deducción por déficit aplicada por la Ley del Cupo.

9) Después de estas consideraciones generales pasa a examinar en que medida cada uno de los preceptos impugnados pueden ser considerados como ayudas de estado, alegando que:

Artículo 7 NF 6/2007 establece un tipo de gravamen general (28%) y una serie de tipos especiales aplicables a ciertas empresas (24% aplicables a pequeñas empresas, 21% aplicable a ciertas entidades, el 35% para las empresas que se dediquen a la explotación, investigación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, y 18% para cooperativas fiscalmente protegidas de reducida dimensión), inferiores a los establecidos en el territorio común (32,5% y 30%, 25%, 37,5% y 35%, respectivamente), lo que supone una ayuda de estado conforme a lo indicado por la sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004.

Artículo 9, apartado 1 relativo a los porcentajes de deducción por actividades de investigación y desarrollo, superiores a los establecidos en la correlativa normativa estatal, que acompaña la reducción del tipo la eliminación de ciertas deducciones y bonificaciones, que sin embargo se refuerzan en el impuesto foral.

Artículo 9, apartado 2 referente a deducciones por actividades de innovación tecnológica, los porcentajes de deducción son sensiblemente superiores en la normativa foral.

Artículo 9, apartado 3 referente a ciertas exclusiones al concepto de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, tiene un contenido accesoria de los dos preceptos anteriores, por lo que la nulidad de ellos comporta la de éste.

Artículo 9, apartado 4 NF 6/2007 y artículo único, apartado 2 DF 212/2007 que establece unos porcentajes de deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía, sensiblemente superiores a los establecidos en los correlativos estatales.

Artículo 9, apartado 5 y artículo 18 NF 6/2007 que establece deducciones sensiblemente superiores a las de la normativa estatal, por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

Artículo 9, apartado 6 relativo a la deducción por gastos de formación profesional, en donde ocurre lo mismo que en el supuesto anterior.

Artículo 9, apartado 7 y DT primera NF 6/2007 y artículo único, apartado 3 DF 212/2007 referente a deducción por creación de empleo en colectivos con especiales dificultades de inserción laboral, que no está prevista en la normativa estatal.

Artículo 10 y disposición adicional octava que tienen un contenido accesorio de las deducciones anteriores por lo que deben seguir la misma suerte que ellas.

Disposición Adicional sexta, apartados 6 y 10 que establece un tipo de gravamen del 35%, superior al estatal, para cuando la actividad de establecimiento permanente fuese de exploración, investigación y explotación de yacimientos y de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos naturales.

Disposición Adicional novena que establece un tipo reducido sensiblemente inferior al estatal para las cooperativas fiscalmente protegidas de reducida dimensión.

Disposición final primera que se refiere a la entrada en vigor de la Norma Foral, y que en lo que se refiere a las normas anteriores debe también ser anulada.

10) Falta de notificación a la Comisión Europea del régimen de ayudas, conforme impone el art. 93.3 (actual 88.3) del TUE.

4º Se alega infracción de los artículos 2, 138.1 y 2, 156.2 de la Constitución, en relación con el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre y el art. 2.1.1 y art. 48.2 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en cuanto establecen el principio de solidaridad que ha sido vulnerado por las normas impugnadas.

5º Se aduce infracción de los artículos 14, 31.1, 139, 139.2 y 149.1.1ª de la Constitución, en relación con los artículos 2.1.2º y 3º, 3.b y c) del Concierto Económico con el País Vasco, en cuanto establecen los principios de igualdad y unidad de mercado.

Resuelto por el Tribunal Constitucional, en su auto de 1 de diciembre de 2010, que esta jurisdicción es la facultada para conocer de los recursos entablados contra las Normas Forales de las Diputaciones del País Vasco, procede rechazar las causas de inadmisibilidad que por esta razón se han planteado en los escritos de oposición, con base en la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica 1/2010, que atribuye a dicho Tribunal el conocimiento de los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales Fiscales de la Juntas Generales de los Territorios Históricos

También debe rechazarse la causa de inadmisibilidad invocada por la representación de la Junta General de Bizkaia, en relación con los motivos cuarto y quinto del recurso, pues, pese a lo indicado en su escrito de

oposición, la parte recurrente en casación ha hecho un profundo y razonado análisis de las causas por las que las Normas Forales impugnadas lesionan los principios de solidaridad, igualdad y unidad de mercado, examinando los términos de la relación entre empresas localizadas en el País Vasco y las que lo están en los territorios limítrofes.

Esta misma parte aduce la inadmisibilidad del motivo tercero por basarse en una crítica de una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, crítica que no se encuentra entre los motivos que enumera el art. 88.1 de la Ley Jurisdiccional. Aunque la base de este motivo, efectivamente, se articula sobre la indicada sentencia de 11 de septiembre de 2008, nada impide que al amparo de la letra d) del indicado art. 88.1 se funde el motivo en infracción de normas, entre las que se encuentran las que cita el TJUE en relación con las ayudas de estado, máxime cuando en dicha sentencia, el Tribunal atribuyó a los órganos judiciales españoles la competencia para decidir si las normas forales estaban dictadas por órganos con autonomía económica, a los efectos de determinar si se producía la selectividad territorial de las medidas fiscales impugnadas.

SEGUNDO.- El recurso debe desestimarse por razón del principio de unidad de criterio respecto de la sentencia de esta Sala de esta misma fecha, en la que ha resuelto el recurso de casación nº 647/2009 en sentido desestimatorio de las pretensiones de la parte recurrente, que son casi totalmente coincidentes con las formuladas en el presente recurso. En dicha sentencia se ha señalado que:

<<"SEGUNDO.- En relación al primer motivo, hay que significar que la recurrente no solicitó el recibimiento a prueba, no obstante hacer referencia en el escrito de demanda a las conclusiones del Abogado General en el asunto Azores contrarias al criterio tradicional que se había mantenido.

Asimismo, pudo reaccionar en el proceso cuando se dicta el Auto ordenando quedar los autos pendientes de señalamiento, pues en los escritos de contestación a la demanda de las Juntas Generales de Biskaia y de la Confederación Empresarial Vasca Confebask se reseñó la doctrina del Tribunal de Justicia de 6 de Septiembre de 2006, que podía tener incidencia en el proceso.

También planteada la cuestión prejudicial formuló las observaciones que estimó oportunas ante el Tribunal de Justicia.

Por todo ello, no cabe hablar de indefensión por la actuación del Tribunal de instancia.

En todo caso, no existe precepto en el Derecho interno que obligara al Tribunal remitente a abrir un periodo probatorio tras la

resolución de la cuestión prejudicial de interpretación, debiendo reconocerse, como señala la Sala de instancia, acertadamente, que la remisión que efectúa al órgano judicial interno la sentencia del Tribunal de Justicia 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 obliga 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.

Finalmente, aunque también 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", 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 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."

Por lo expuesto, procede desestimar el primer motivo.

TERCERO.- *En el segundo motivo se realiza un examen crítico de las apreciaciones realizadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco cuando aplica la doctrina Azores y País Vasco a las medidas tributarias controvertidas.*

Así se alega, que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco son entes jurídicos diferentes y que no se trata de examinar la adecuación al régimen comunitario de un impuesto

propio de la Comunidad Autónoma, sino de un tributo concertado como es el Impuesto de Sociedades de competencia de los Territorios, por lo que la triple autonomía necesariamente debe predicarse de los propios territorios, que no de la Comunidad Autónoma, en tanto en cuanto en ellos reside el poder tributario.

Asumir lo contrario sería desconocer la peculiaridad del régimen fiscal de dichos Territorios.

En relación con la autonomía institucional, frente al criterio del Tribunal de Justicia, la recurrente sostiene que los Territorios no asumen competencias efectivas en lo relativo a la gestión del presupuesto y que si bien tienen atribuidas competencias en materia de ingresos tributarios, no disponen de ellas respecto a los gastos, o al menos en relación a aquéllos que resultan de importancia nuclear para la identificación y satisfacción de las necesidades públicas, en el marco de un régimen político-constitucional propio, lo que hace difícil admitir la existencia de un grado suficiente de autonomía.

Respecto a la autonomía procedimental de los Territorios Históricos no se considera correcta tampoco la apreciación del Tribunal de Justicia, confirmada posteriormente por el Tribunal del País Vasco, de que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en los arts 63 y 64 de la Ley del Concierto Vasco no es un mecanismo a través del cual las instituciones centrales pueden imponer su propia decisión, ante la elevada conflictividad jurídica que genera el régimen fiscal de las Haciendas Forales.

Asimismo se cuestiona que el control judicial no condicione el sentido de las decisiones fiscales de los Territorios Históricos, pues la resolución final de los Tribunales tiene carácter coercitivo y se impone a las Instituciones Forales que, en consecuencia, disponen de una autonomía jurídicamente limitada, desde la perspectiva procedimental, discrepando también del razonamiento dado para no considerar la función que los principios constitucionales de solidaridad, unidad y libertad de circulación y de establecimiento o prohibición de efectos discriminatorios cumplen en el reparto del poder tributario entre los distintos niveles de gobierno que la Constitución reconoce al operar como límites al ejercicio del poder tributario por parte de las Diputaciones Forales, en garantía de que las disposiciones por ellas dictadas atienden también a los intereses generales que se quiso proteger al consagrarlos; para concluir señalando que un último aspecto que dificultaría que las provincias vascas cumplieran la doble condición de no incidencia estatal ni relevancia de los intereses nacionales estaría relacionado con las posibilidades de intervención del Estado en las medidas fiscales vascas controvertidas con atención al grado de afectación que causan en materia de titularidad estatal, que serían máximas al tratarse del Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta de su estrecha conexión con materias de competencia estatal.

Finalmente, en relación con la autonomía económica de los Territorios Históricos se aduce que ni por el Tribunal de Justicia comunitario ni por el de instancia, se analizaron los flujos monetarios internos del País Vasco, ya que los Territorios 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 tanto del cupo interior de la Comunidad Autónoma por los servicios que ésta presta en cada Territorio Histórico, como de la aportación a la Comunidad para contribuir al cupo vasco que ha de abonar al Estado, y a la aportación a un Fondo de Solidaridad Vasco, poniendo en duda la asunción de los efectos económicos de las rebajas fiscales por los propios Territorios que las establecen, en relación al Fondo de Solidaridad vasco o Fondo General de ajuste, y respecto de la metodología de cálculo del cupo vasco la que aportan las tres provincias vascas.

Así en lo que se refiere al Fondo de Solidaridad, que está financiado por las provincias vascas y por la Comunidad Autónoma, se afirma que el Tribunal no se ocupa de las implicaciones en la autonomía económica de los Territorios, 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 gravámenes del Impuesto sobre Sociedades o establecen otros beneficios fiscales en dicho tributo. Aunque se admite que el art. 19 de la ley de Aportaciones excluye 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, señala que la práctica dista mucho de la citada previsión normativa, por cuanto la fórmula para la determinación del Fondo de Solidaridad, para su posterior distribución entre los Territorios, no contempla mecanismo corrector alguno de las compensaciones financieras entre provincias que discrimine la pérdida de recursos causados por medidas fiscales beneficiosas aprobadas por algún Territorio.

Y, respecto a 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, se señala que el cupo se encuentra infravalorado, lo que obliga a concluir que por esta vía se producen transferencias ocultas desde el Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco que bastan para negar la existencia de autonomía económica en el sentido de la jurisprudencia comunitaria.

CUARTO.- *El segundo motivo no puede prosperar porque la recurrente viene a criticar la interpretación dada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 a los artículos 87 y 88 del Tratado de la Comunidad Europea, que es seguida por el Tribunal de Instancia en la sentencia impugnada, pretendiéndose que*

esta Sala interprete de modo diferente los conceptos de autonomía institucional, de procedimiento y económica, lo que no es posible, al ser la doctrina que sienta vinculante por los órganos jurisdiccionales internos.

Esta circunstancia determina que las representaciones de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y de la Diputación Foral hayan opuesto la inadmisibilidad del motivo, que no puede aceptarse porque el Tribunal de Justicia dejó al órgano jurisdiccional remitente la determinación y examen de todas las cuestiones que exceden de la interpretación del Derecho Comunitario, al no corresponderle declarar si las normas forales controvertidas constituyen ayudas de Estado en el sentido del art. 87.1 del Tratado, ya que "tal operación 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 " (párrafo 139 de la sentencia prejudicial).

En cuanto a la autonomía institucional y la autonomía en materia de procedimiento, ningún margen de apreciación quedaba en manos del Tribunal de instancia, al haber agotado prácticamente el Tribunal de Justicia el examen del Derecho interno.

En cambio, ante las dudas de la Comisión Europea, y de la propia Comunidad Autónoma recurrente, entre otras, en sus observaciones al Tribunal de Justicia en los asuntos prejudiciales, al aducirse, en relación a la autonomía económica que el coeficiente de imputación estaba infravalorado, por lo que los Territorios Históricos contribuían de 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 del Gobierno Central de un servicio público mínimo o del propio funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial, el Tribunal de Justicia, no obstante declarar que la concesión de beneficios fiscales por el ente territorial no conlleva necesariamente una reducción del coeficiente de imputación, y que debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre la medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los impuestos puestos a cargo del Estado español, dejó al órgano judicial interno la última decisión de determinar 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.

QUINTO.- *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, 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.

SIXTO.- *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 segundo también se impone.

SÉPTIMO.- *Los dos últimos motivos pueden ser objeto de tratamiento común, por su relación, debiendo ser también rechazados, pues esta Sala tiene reconocido en Sentencias de 19 de Julio de 1991 (apelación 1148/89), 30 de Octubre de 1999 (casación 670/95), 30 de Noviembre de 1999 (casación 2283/95), 9 de Diciembre de 2004 (casación 7893/99), 28 de Mayo de 2008 (casación 7700/2002) y 22 de Enero de 2009 (casación 3472/2004), y también el Tribunal Constitucional, Sentencias 37/1981, de 16 de Noviembre, 76/1988, de 26 de Abril, 37/1987, de 20 de Marzo, 150/1990, de 4 de Octubre, y 96/2002, de 24 de Abril, que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el art. 2º 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 arts. 3º y 4º 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. etc.-, no pueden 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 rigurosa 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 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.

En el presente caso, desde el momento que se confirma que las instituciones del País Vasco asumen las pérdidas de recaudación de sus medidas fiscales, sin que el coste haya sido trasladado al Estado, no cabe hablar de infracción del principio de solidaridad. Tampoco de los restantes principios invocados en cuanto han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocidos por la Constitución, debiendo reconocerse que lo que en realidad se cuestiona es la capacidad normativa de los territorios históricos, a pesar de establecer la normativa impugnada una regulación general de aplicación a todas las sociedades sometidas a la normativa foral".>>

Obtenidas por esta Sala las anteriores conclusiones, resulta irrelevante la incongruencia que se denuncia en el motivo segundo, pues, aunque se estimara el motivo, los razonamientos generales que han llevado a esta Sala a desestimar la casación serían aplicables también a la norma que se dice igualmente recurrida y de la que se denuncia haber sido omitida por la Sala de instancia.

TERCERO.- La aplicación de la doctrina expuesta comporta la desestimación del Recurso de Casación que decidimos, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, se limita su importe a 1.500 euros a cada uno de los letrados intervinientes como recurridos.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, **DESESTIMAMOS** el presente recurso de casación nº 3175/2009, interpuesto por la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA**, contra la sentencia nº 273/2009 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en fecha 17 de abril de 2009, recaída en el recurso nº 727/2007, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero

Juan Gonzalo Martínez Micó

Emilio Frías Ponce
Fernández

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Antonio Montero

Óscar González González

Manuel Martín Timón

Ramón Trillo Torres

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

FECHA:03/04/2012

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 3175/2009.

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

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

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

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

Al razonar así se olvida que lo que debió ser objeto de prueba no eran las "reglas" de fijación del cupo, que, sin ser un dechado de perfección técnica, transparencia y sencillez, cumplen los requisitos mínimos de objetividad que a toda regla son exigibles, y probablemente

por ello el Tribunal Constitucional aceptó su constitucionalidad. Lo que ha de ser objeto de prueba, y debate, son las cifras y cuantías que configuran los puntos de partida y escalones para las sucesivas aplicaciones de las reglas del Concierto. En consecuencia, al razonar con las normas, y no con la realidad de las cifras, el Tribunal de Instancia valora erróneamente lo que debe ser objeto de prueba, y oculta la esencia del litigio en el ámbito probatorio.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Del mismo modo, la autonomía procedimental ha de predicarse de cada uno de los Territorios Históricos, razón por la que unas administraciones que se rigen esencialmente por mecanismos de

coordinación ha de aceptarse que carece de la indispensable autonomía en su actuación, pues la coordinación no deja de ser un mecanismo subordinado de decisión de los procedimientos administrativos.

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

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

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. 3175/2009.

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 3175/2009 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 domiciliadas 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 sobre Sociedades que favorezca en la forma en que se hace en las normas impugnadas a los operadores residentes en estos territorios.

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

El reconocimiento que se hace en la Constitución de los derechos históricos, tiene que moverse dentro de los principios que la propia

Constitución proclama, de tal forma que ese reconocimiento no puede en ningún caso permitir que se lesionen principios tan fundamentales para el funcionamiento del Estado como son el de solidaridad, igualdad y unidad de mercado. Las peculiaridades del sistema tributario foral podrán referirse a otros aspectos del Impuesto (plazos, formas, gestión, reclamaciones, comprobación, inspección, etc.), pero no desde luego, a aquellos que rompen la unidad del sistema general de cargas con repercusiones en el régimen competitivo, de igualdad y solidaridad.

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

Óscar González González

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia y sus votos particulares en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. ÓSCAR GONZÁLEZ GONZÁLEZ, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.