ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

RECURSO CASACION Num.: **610/2009**

Votación: **28/03/2012**

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

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

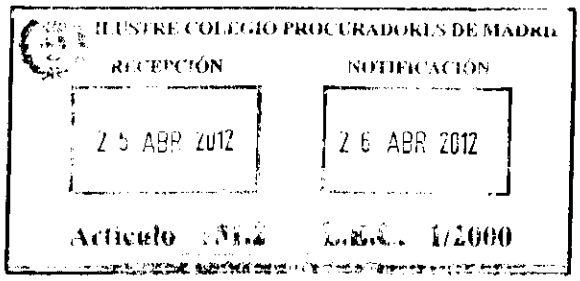
Excmos. Sres.:

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. Ramón Trillo Torres
D. Manuel Martín Timón



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

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación número 610/2009, interpuesto por Dª Elisa Hurtado Pérez, Procuradora de los Tribunales, en nombre de **UNION**

GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA (UGT-RIOJA), 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 dos mil ocho, dictada en el recurso contencioso administrativo número 1444/05, sobre impugnación de la Norma Foral 7/2005, de las Juntas Generales de Bizkaia.

Han comparecido como partes recurridas:

- **La CONFEDERACION EMPRESARIAL VASCA "CONFEBASK"**, representada por el Procurador D. Isacio Calleja García.

- **La CAMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACION DE BILBAO**, representada por la Procuradora Dª María Jesús Gutiérrez Aceves.

- **La DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA**, representada por el Procurador de los Tribunales D. Julián del Olmo Pastor.

- **Las JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA**, representada por el Procurador de los Tribunales D. Julián del Olmo Pastor.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La representación de la Unión General de Trabajadores de la Rioja, (UGT-RIOJA), interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 7/2.005, de 23 de Junio de las Juntas Generales de Bizkaia, cuyo articulo 2 modificó la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1.996, de 26 de Junio.

En el procedimiento, comparecieron como partes demandadas, la Diputación Foral y Juntas Generales de Bizkaia, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y la "Confederación Empresarial Vasca-CONFEBASK".

En el escrito de demanda se instaba la declaración de nulidad de la Norma impugnada, en lo que respecta a las modificaciones adoptadas para la Ley del Impuesto de Sociedades, y, subsidiariamente, del artículo 2, Apartado 4º, que da nueva redacción al tipo de gravamen del art. 29.1a) de la NFIS, estableciéndolo en el 32,5%.

Se ha de resaltar que la representación procesal de la actora, tras formular la demanda, presentó escrito en 27 de febrero de 2006, por el que desistía del recurso "debido a la pérdida sobrevenida del objeto del objeto del presente procedimiento, ya que se han aprobado nuevos decretos con un nuevo tipo al 32,6% para el Impuesto de Sociedades". Sin embargo, la Sala de

instancia, tras oír a las partes comparecidas, que se opusieron a la solicitud, dictó Auto, de fecha 17 de marzo de 2006, acordando no haber lugar al desistimiento propuesto y la continuación del curso del proceso por el trámite que correspondiera. Y habiéndose interpuesto recurso de súplica por la parte demandante, la Sala, previa nueva audiencia de las partes comparecidas, dictó Auto desestimatorio, de fecha 19 de abril de 2006.

Por otra parte, la solicitud de recibimiento a prueba por la parte demandante, fue denegada por Auto de 16 de mayo de 2006, "pues referido a un solo hecho negativo- la falta de comunicación de las ayudas a la Comisión Europea-, no existe verdadera controversia procesal al respecto, al no afirmarse tal comunicación por las partes demandadas". Dicho Auto quedó firme al no interponerse recurso de súplica contra el mismo.

Y en este breve examen de la tramitación del recurso contencioso-administrativo, queda por señalar que, tras el cumplimiento del trámite de conclusiones, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por medio de Auto de 20 de Setiembre de 2006, rectificado por el de 28 siguiente, acordó textualmente; "PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CON SEDE EN LUXEMBURGO EN LOS TÉRMINOS QUE SIGUEN: SI EL ARTICULO 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), 37 Y 39 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 ".

En respuesta a la solicitud formulada, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, (Sala Tercera), dictó sentencia, de fecha 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06), cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal. *"El articulo 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 ".

Recibida que fue la Sentencia del TJUE, la Sala de instancia dictó Providencia para votación y fallo, pero la representación procesal UNION GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA (UGT-RIOJA) interpuso recurso de súplica contra la misma, con alusión a diversos extremos de la Sentencia del TJUE, de 11 de septiembre de 2008, deduciendo de ella diversos aspectos que el Tribunal nacional debía verificar, y en concreto las relativas a "coeficiente de imputación" o "compensaciones ocultas", concluyendo que "el TJSPV no ha tenido tiempo de material de comprobar si se cumplen los requisitos exigidos por el Tribunal" y que se debía suspender la votación y fallo para verificar si determinadas normas forales pueden implicar tales compensaciones ocultas en sectores como Seguridad Social u otros.

Sin embargo, la Sala, nuevamente previa audiencia de las partes comparecidas, dictó Auto, de fecha 13 de noviembre de 2008, desestimando el recurso de súplica interpuesto, con arreglo a la siguiente argumentación recogida en su Fundamento de Derecho Primero:

"El recurso de súplica previsto en el artículo 79 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa frente a Autos y Providencias tiene cabida frente a todas las resoluciones no exceptuadas por dicha ley, y la Providencia ahora impugnada no lo está.

Ahora bien, el recurso, por su propia naturaleza y por la misma supletoriedad de la Ley de Enjuiciamiento Civil, no puede ser entendido como el lugar en que las partes expresan simples peticiones o esbozan sus impresiones sobre el curso procesal que les parezca más idóneo. Ha de basarse, como presupuesto de admisibilidad a trámite, -art. 452 LEC-, en una concreta infracción o infracciones que resulten achacables, "a juicio del recurrente", a la resolución judicial combatida.

En el caso ahora examinado, no puede decirse que la parte recurrente no exponga de manera más o menos indirecta y elíptica, cual es la infracción

que estima concurrente en la Providencia de señalamiento, pero tratándose como se trata de la ordenación de un trámite procesal plenamente reglado por las leyes procesales, sus argumentos no cuentan con la menor base ni mérito de prosperidad.

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

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

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

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, con la siguiente parte dispositiva: *"Fallamos:QUE DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA PROCURADORA DE LOS TRIBUNALES DOÑA MARÍA JOSÉ GONZÁLEZ COBREROS EN REPRESENTACIÓN DE LA UNIÓN GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA, (UGT-RIOJA) 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 ; 15; 2 9; 37 Y 39 DE LA NORMA FORAL 3/1.996, DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES; Y, SUBSIDIARIAMENTE, EN LO REFERIDO AL APARTADO 4 DEL ARTICULO 2, SOBRE MODIFICACIÓN DEL TIPO GENERAL DEL ARTÍCULO 29.1 .A), Y CONFIRMAMOS DICHAS DISPOSICIONES, SIN ESPECIAL IMPOSICIÓN DE COSTAS."

SEGUNDO.- La representación procesal de UGT RIOJA preparó recurso de casación contra la sentencia de referencia y, tras tenerse por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en 26 de febrero de 2009, en el que se solicita se dicte otra que anule la recurrida con los pronunciamientos que correspondan a derecho.

TERCERO.- Las representaciones procesales de la Diputación Foral y Juntas Generales de Bizkaia, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, en sus respectivos escritos de oposición al recurso de casación interpuesto, solicitan su desestimación.

En cambio, la "Confederación Empresarial Vasca-CONFEBASK" solicita la declaración de inadmisión y, subsidiariamente, su desestimación.

CUARTO.- Habiéndose señalado para deliberación y fallo la audiencia del día veintiocho de marzo de 2012, en dicha fecha tuvo lugar referido acto procesal.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia dictada por 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 nos expone primeramente el objeto del recurso contencioso-administrativo, señalando en el Primero de los Fundamentos de Derecho:

"En el presente proceso la Unión General de Trabajadores de La Rioja cuestiona 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, n° 17, de 28 de Junio), en sentido que ofrece una primera dificultad de delimitación sobre qué partes o aspectos de dicha disposición se impugnan en el proceso. Dado que la parte petitoria del escrito alegatorio fundamental formula una pretensión anulatoria principal referida, sin otras especificaciones, a dicha Norma Foral, tal demanda primaria habrá de entenderse referida a los apartados del articulo 2 de la misma a que se contraen las fundamentaciones del cuerpo de dicho escrito, y que, como hemos indicado en los antecedentes, versan sobre la modificación de los arts. 11, 15, 29, 37 y 39 de la Norma Foral del IS, 3/1.996, de 26 de Junio . La pretensión subsidiaria, cuya derivación no se explica, queda referida al articulo 2, apartado Cuatro , sobre el tipo general de gravamen del 32,5%."

Se pone de relieve (Fundamento de Derecho Segundo) que la impugnación queda enmarcada en la aplicación a las medidas fiscales previstas en las normas impugnadas de la calificación de ayudas de Estado del articulo 87.1 del TUE , y, en su caso, del procedimiento de derecho comunitario para su autorización, y, en definitiva con la misma problemática que dio lugar a la Sentencia de esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 9 de diciembre de 2004, dictada en relación con 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 (recurso de casación número 7893/1999).

Sin embargo, y a diferencia del supuesto indicado, se resalta que ahora se cuenta con lo que se califica de trascendental aportación interpretativa de la Sentencia TJUE de 6 de septiembre de 2006 (Asunto C-88/03) sobre todo con la dictada por el mismo Tribunal en 11 de septiembre de 2008, en la cuestión prejudicial de interpretación planteada por la propia Sala sentenciadora.

Por otra parte, la sentencia pone de manifiesto que amén de contar con los elementos interpretativos indicados, no existe obstáculo procesal alguno para resolver la controversia, pues si bien la Norma Foral 7/2005, ahora impugnada, fue objeto del incidente de ejecución de sentencia promovido por la Federación de Empresarios de la Rioja, dando lugar a los Autos de instancia de 14 de Noviembre de 2.005 y 17 de Marzo de 2.006 , que declararon la nulidad en vía incidental, entre otros, del articulo 2° apartados Cuatro y Siete, de la referida Norma Foral, referidos al tipo general de 32,5% del art. 29.1 .a) y a la deducción del articulo 39 de la Norma Foral 3/1.996, tales Autos fueron revocados por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Mayo de 2.008

(Fundamento de Derecho Tercero), que también hace referencia a la revocación de los Autos de medidas cautelares dictados por virtud de Sentencias de esta Sala de 12 de julio de 2007 y 13 de marzo de 2008).

En todo caso, la Sala de instancia se cuida de señalar, en el citado Fundamento de Derecho Tercero, que en la referida Sentencia de 27 de mayo de 2008 se indicaba que 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 articulo 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 ahora recurrida, nos recuerda (Fundamento de Derecho Cuarto) las distintas atribuciones del TJUE y el Tribunal interno, correspondiendo al primero asistir al segundo, exclusivamente en la interpretación de los puntos de Derecho Comunitario que éste último le somete, por lo que después corresponde al órgano interno la determinación y examen de las cuestiones que excedan de la pura interpretación efectuada del Derecho Comunitario. Y como síntesis de la doctrina, tras haber indicado que según la Sentencia del TJUE recaída en los asuntos acumulados C-428 a 434 de 2.006, éste último no es competente para aplicar el Derecho comunitario en el conflicto interno, "*sino únicamente para interpretar o apreciar la validez de éste*".-Apartado 77-, nos indica que según el párrafo 139 "*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 le6 permitan resolver los litigios de los que conoce." .

La conclusión que se alcanza por la sentencia de instancia es que "*recibida la respuesta prejudicial del TJCE, -trámite final del proceso principal conforme a reiterada jurisprudencia -, el órgano jurisdiccional interno, lo único que puede y debe hacer, es dictar con inmediatez la sentencia del litigio, que a él exclusivamente le corresponde.*"

Y así se dispone a hacerlo la Sala de instancia, no sin antes poner de manifiesto los términos en que debe entenderse la doctrina de la autonomía institucional, de procedimiento y económica, a la luz de la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, resolutoria de las cuestiones prejudiciales de interpretación planteadas por aquella. A tal efecto, se nos dice en los Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto:

(...)Dicho esto, como indica la Sentencia de 11 de Setiembre, se trata de verificar por esta Sala si la entidad infraestatal compuesta por la CA del País Vasco y los Territorios Históricos goza de la suficiente autonomía, es decir, "si dispone de autonomía institucional, de procedimiento y económica, desempeñando un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas" -Sentencia TJCE de 11 de Setiembre, apartado 55-, y papel fundamental ese que, "es consecuencia de la autonomía y no un requisito previo de ésta", siendo tales, "los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que ejerce su competencia sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo". -Apdo. 60-.

Esta particular reflexión y otras del Tribunal, -y los términos en que emite su respuesta final-, nos lleva a diferenciar dos grandes campos de análisis, uno de ellos, de Índole más abstracta y planteable en términos estrictamente jurídicos internos, es si la autonomía financiera y tributaria que asiste al País Vasco en el ordenamiento jurídico constitucional y estatutario vigente cumple esa triple condición para ser "marco pertinente" para la apreciación del carácter selectivo de una medida. El segundo no afectaría al marco institucional como tal, una vez verificado, sino a una apreciación in

concreto de las características mismas de la medida, que, además de por las razones generales que se derivan del articulo 87.1 TCE , podrían también ser calificadas de selectivas si se adoptan fuera de las competencias que a la entidad infraestatal corresponden, -apartado 143-, o si dan lugar u originan otras compensaciones o flujos financieros que supongan, con relación de causa a efecto, que los Territorios Históricos o la CAPV no asumen las consecuencias políticas o financieras de su decisión.

Si nos situamos en ese doble esquema de posibilidades, lo que procede primeramente en este proceso contencioso- administrativo, -ya que es la cuestión que está en la base de todo el litigio desde los planteamientos procesales de hecho y derecho de las partes litigantes y de las resoluciones judiciales y comunitarias en que sus tesis se han fundado-, es, "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 ".

EL TJCE en la Sentencia de 6 de Setiembre de 2.006, asunto C-88/03 , ya estableció los tres criterios acumulativos de que la autonomía de la región europea examinada deberla gozar para excluir esa calificación, y ahora viene a reafirmarlos con ocasión de plantearse dudas sobre la concreta situación del País Vasco a la hora de juzgar de las disposiciones fiscales establecidas con carácter de generalidad dentro de su ámbito.

El resultado que vamos a obtener es el que se desarrolla y concluye en las siguientes fundamentaciones :

- 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 capitulo, 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".

- En lo relativo a, la autonomía en materia de procedimiento, se le planteaban a esta Sala ciertas dudas de interpretación acerca del alcance de

dicho criterio. Se decía que el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, pero que cuenta éste con mecanismos, (no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios), en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. La duda era si esa actividad del Gobierno central constituía un síntoma de insuficiencia de la autonomía del País Vasco de cara a integrar dicho criterio del Tribunal de Justicia;

Igualmente se añadía que, desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de, "tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo", lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3° , referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. Si la Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, se establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales.

A estas vacilaciones de la Sala consultante, y atendidas igualmente las observaciones formuladas ante el propio TJCE por los intervinientes, dedica el Tribunal los párrafos 95 a 110, que no vamos a transcribir Integramente por razones de economía y mayor claridad y dado que su texto completo se encuentra incorporado a estos autos, limitándonos a extraer una síntesis significativa de las pautas interpretativas que el Tribunal nos brinda.

En torno a la primera de las dudas, la Decisión Prejudicial comienza por afirmar que la 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". -96-.

Luego, tras analizar diversos preceptos del vigente Concierto Económico, (arts. 4.1, 64), concluye que la Comisión de Evaluación Normativa, "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 tributaría del Estado español." -100-.

Esas precisiones del TJCE, conducen inequívocamente a esta Sala a dar por sentado que la existencia de los mecanismos aludidos no inciden negativamente sobre el nivel de autonomía que exige al indicado criterio.

En lo concerniente al segundo grupo de dudas y observaciones, es asimismo enervatorio de las mismas el enfoque que en los apartados 101 y siguientes se desarrolla por el TJCEE, en base a la conclusión de que; "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 aquellos menoscaben la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta".

Se examina el principio de solidaridad del art. 13 8 CE , respecto del que se nos dice que, "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," o que, "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. " -103 y 104-.

Respecto al principio de armonización fiscal y todas sus vertientes, enunciadas en el artículo 3 del Concierto Económico, se declara que; "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." Además, -siempre en palabras del TJCE-, 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, y 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.

En definitiva, "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".

Aunque esas exhaustivas consideraciones dejarían incólume la competencia del órgano jurisdiccional nacional para determinar, aplicar e interpretar el derecho nacional, y para aplicar por si él derecho comunitario sobre esta materia, -párrafo 110-, no se atisban ni aparecen racionalmente otras vertientes diferentes en lo relativo a dicho criterio procedimental, cuyo examen crítico, - por lo que las partes han llegado a observar y oponer y la Sala ha llegado a contrastar-, ha de tenerse por agotado.

(..).- En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, esta Sala de lo Contencioso-Administrativo no albergaba, ni alberga dudas, -y luego se volverá sobre ello-, acerca de que el bloque normativo a tener en cuenta configura una situación de autonomía financiera y presupuestaría, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas especificas en el sistema legal acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones.

No obstante ha mantenido la duda de si el nivel competencial del País Vasco es suficiente para colmar las exigencias de dicho criterio, tal y como fue

enunciado por la Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Portugal/Comisión, al quedar limitado ese elenco por las competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como "sistema monetario", "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", "régimen económico de la Seguridad Social", "obras publicas de interés general", entre otras a que se refiere el articulo 149 de la Constitución.

Por ello, -decía esta Sala-, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional.-SSTC 96/1.984, de 19 de Octubre, y 96/2.002, de 25 de Abril , entre otras-.

Podemos añadir ahora que lo que propiciaba esa duda eran algunas sugerencias del Abogado General en el propio Asunto C- 88/03 que podían hacer suponer que la autonomía económica requerible debía ser consecuencia de un nivel competencial más alto que el actual de la CA del País Vasco y equivalente a una dirección completa y efectiva de la política económica y financiera dentro de la entidad infraestatal, que originase en la práctica un marco económico diverso. (Así el punto 55 de su Informe apuntaba la concluyente de que, "las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse").

A la vista de la respuesta prejudicial del Tribunal de Justicia, -apartados 123 a 135-, deducimos claramente que la interpretación del Tratado en este punto no permite mantener esa duda.

En primer lugar se corrobora con el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, que para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es requisito 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. Y destaca que, "el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no

tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales.".-135-. Se añade en otro punto, que, "...debe existir a compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades torales y los importes puestos a cargo del Estado español." -129-.

Por tanto, si desde el punto de vista del criterio de la autonomía económica lo que se debe tener en cuenta exclusiva es si las consecuencias de menor ingreso de las medidas fiscales adoptadas por la CA del País Vasco son compensadas a ésta por el Gobierno Central o por el Estado en su conjunto, y en modo alguno han de tenerse presentes todas y cada una de las relaciones y flujos financieros que por otras razones no compensatorias, se originen, ninguna cabida pueden tener situaciones económicas y estadísticas generales y no especificas del País Vasco, como ocurriría con la Seguridad Social, y con la posibilidad señalada en el apartado 121 de que exista un déficit en materia de pensiones.

En razón precisamente del sistema de caja única al que se alude, -art. 149.1.17 CE-, se trata de una materia ajena a la competencia de la CA del País Vasco y de los Territorios Históricos, en la que estos no son receptores institucionales de flujo financiero ni aportación alguna, y en que quienes intervienen son los beneficiarios particulares de las prestaciones en sus relaciones con las Administraciones estatales competentes, con independencia de que residan en el País Vasco o en otra Comunidad Autónoma española. Es por tanto implanteable que a través de la cobertura de ese eventual déficit, -realmente del Estado y puramente indicativo respecto de cada CA-, se pueda compensar directa o indirectamente el coste de una medida tributaría reductora de ingresos de las Haciendas Forales, y, en segundo lugar, el hecho de que la Administración o el Gobierno central mantengan las fundamentales competencias sobre esa y otras materias relevantes para el marco jurídico y económico en que operan las empresas en el País Vasco, -y en esta línea se formulaba la duda de esta Sala-, no afecta negativamente a la suficiencia de la autonomía económica y financiera de la región de que se trata.

Abundando en esta línea los apartados 53 y siguientes de la Sentencia de 11 de Setiembre rechazan que la doctrina del tribunal de Justicia establezca ningún requisito previo para la aplicación de los tres criterios del apartado 67 de la sentencia Azores, pues la entidad infraestatal desempeñará un papel fundamental en la definición del medio político y económico en que se desenvuelven la empresas por el solo hecho de contar con la suficiencia autonomía. Se acoge así el punto de vista de las Conclusiones de la Abogado General que en el apartado 59 destaca que el Tribunal se refería a la

autonomía en la adopción de las medidas concretas y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica, en general. Por ello no se comparte el punto de vista de la Comisión de que deba examinarse con carácter previo sí dicha entidad desempeña un papel fundamental en la definición del marco político y económico, para después examinar la concurrencia de los tres requisitos de autonomía, -apartado 65-, y ello aunque las competencias resulten reducidas a la hora de fijar las condiciones marco para la economía, que no depende únicamente del marco normativo tributario y esta influido por otros muchos factores, al punto de que hoy en días ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica.- Apartado 67".

Tras la doctrina general expuesta, la sentencia recurrida procede a examinar las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, llegando a la conclusión de la existencia de los tres grados de autonomía requeridos por el TJUE.

En efecto, en el Fundamento de Derecho Séptimo de la sentencia se argumenta:

"A partir de esas conclusiones y métodos que el Tribunal de Justicia implanta, tal y como esta misma Sala esbozó en su Auto de 20 de Setiembre de 2.006, se van a valorar seguidamente los rasgos fundamentales del régimen económico- financiero de relaciones entre el Estado y la CA del País Vasco, dotado de los siguientes presupuestos y características normativas.

1°).- El articulo 40 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por la Ley Orgánica 3/1.979, de 18 de Diciembre , establece que para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias el País Vasco, ***"dispondrá de su propia Hacienda Autónoma"****, y el articulo 41 dispone que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico.*

Dentro de los principios y bases del régimen de Concierto el apartado 2 de dicho articulo 41 menciona 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.".

Se incluyen seguidamente como bases y principios de dicho régimen los de que la gestión tributaria en su conjunto de todos los impuestos, salvo los

aduaneros, se efectuará por las Diputaciones Forales; que las Instituciones forales deben adoptar los acuerdos pertinentes para aplicar en su respectivo territorio las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar en territorio común; así como que, "la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma". El régimen debe aplicarse de acuerdo con el principio de solidaridad constitucional.

2º).- Promulgado el primer Concierto postconstitucional por Ley de Cortes 12/1.981, de 13 de mayo , el posterior y actualmente vigente resultó aprobado, con duración indefinida, por Ley 12/2.002, de Mayo, y dentro de su Capitulo I , sobre Tributos, se recogen idénticos principios en los artículos 1° y 2° , dedicándose después el articulo 3° a sentar los deberes; que recaen sobre los Territorios Históricos en su creación normativa en orden a la armonización fiscal, (adecuación en cuanto a terminología y conceptos, mantenimiento de "una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado", garantía de libertades de circulación y establecimiento de personas, y circulación de bienes, capitales y servicios, sin efectos discriminatorios, menoscabo de la competencia empresarial o distorsión en la asignación de recursos).

3°).- El Capitulo II del Concierto de 2.002 se dedica a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, que se rigen por los principios de autonomía fiscal y financiera del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias, respeto de la solidaridad constitucional, y coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria. -Articulo 48-.

Dada esa autosuficiencia financiera de la Comunidad Autónoma, es el País Vasco el que ha de contribuir a sostener las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma, lo que se lleva a cabo mediante el Cupo Global, cuya metodología de fijación se establece quinquenalmente mediante acuerdo de la Comisión Mixta refrendado por Ley de Cortes Generales, y actualizaciones anuales.

Ahora bien, que la fijación quinquenal se produzca mediante un acuerdo de Comisión Mixta no supone que el cupo se determine según criterios, libres, discrecionales, coyunturales y abiertos a la simple negociación política entre las partes. Antes bien, el Concierto consagra un sistema de determinación del mismo marcadamente rígido y permanente, (de ahí el epígrafe dedicado a su "metodología"), sin el cual la afirmación de toda

autonomía económica en el sentido definido por el TJCEE resultaría problemática y abierta a todas las dudas, pues nunca existiría la mínima certeza de que el régimen tributario de los Territorios Históricos no quedase compensado por un menor Cupo, en función de cualquiera de sus inciertas variables.

Para ello, el articulo 49 comienza por definir de modo preceptivo e insoslayable que la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, "como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco". A partir de esa premisa la referida contribución tampoco queda confiada a razones de oportunidad o a cada contingencia, sino que está sujeta a unas reglas de legal determinación que, sin la menor pérdida de rigor pueden calificarse como de ciertas, explícitas y reducibles a plasmación y verificación matemática, con lo que devienen plenamente útiles a los objetivos que nuestra verificación pretende.

El articulo 52.Uno tiene por cargas no asumidas por la CAPV aquellas que corresponden a competencias cuyo ejercicio efectivo no ha asumido la Comunidad Autónoma. Para determinarlas se toma el total de gastos del Presupuesto del Estado y se deduce la asignación presupuestaria integra a nivel estatal de las competencias con que cuenta el País Vasco desde la fecha de efectividad de la transferencias.

Tal es el mecanismo primario y esencial que garantiza la objetividad conceptual de la premisa de autonomía de financiación en lo que se refiere al sistema institucional del cupo, pues lo que está describiendo es una relación entre dos partes que ejercen competencias dispares y en que la entidad infraestatal, con los ingresos tributarios de que es titular, no solo sufraga el sostenimiento de las cargas y servicios de su propia competencia, sino también los que no lo son, actuando el Estado central como un poder intermediario que en el ámbito del País Vasco recibe contraprestación económica por las competencias gestoras que ejerce según su coste presupuestario. Esa calificación y relación entre los sistemas financieros públicos o Haciendas implicadas supone, a priori, que la que sufre el riesgo derivado de la hipotética menor recaudación es la dominante, es decir, aquella que, a riesgo y ventura, afronta el compromiso de sufragar la totalidad de necesidades, políticas publicas y servicios prestados por ambas Administraciones o entidades territoriales,' y no la subordinada -en este caso la del Estado-, a la que el cupo global le debe garantizar un ingreso equivalente al coste presupuestario del servicio que presta en la CA vasca.

Entendemos por tanto, que este rasgo, -tantas veces ignorado cuantas se presuponga erróneamente que el sistema de cupo del Concierto Económico es una suma estimada sobre la base de lo que el País Vasco recaude como delegado estatal-, garantiza que el requisito de autonomía económica y financiera definida por la jurisprudencia del TJCEE se cumpla en términos absolutos con solo verificar que existe la correlación y proporción idónea entre cargas no asumidas y flujo económico recibido por el Estado, ya que no existe, por definición, un flujo inverso y variable que contrapreste o compense a la Comunidad Autónoma, y de ahí que la Sala consultante no haya engendrado ni elevado dudas que no serían congruentes con la realidad de dicho sistema. Aun más, cabría, como luego se insistirá, que esa correlación no fuese perfecta ni completa, y que se produjeran excepciones a ese modelo teórico o global mediante corrientes de sentido tendencialmente inverso, siempre que no tengan por causa efectiva la de compensar reducciones o menores ingresos fiscales.

En esa línea, el mismo apartado 126 de la Sentencia de 11 de Setiembre del TJCEE ya deja apuntado, aunque sea en esa lógica puramente aproximativa y de orientación que, como venimos diciendo, no aborda en profundidad el examen de la normativa nacional ni trasciende de la respuesta inmediata a observaciones oídas por dicho Tribunal, que "el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye en la primera etapa de cálculo", y vamos a plantearnos seguidamente si influye en las sucesivas fases de ajuste y comprobar si podrían verse afectados directa o indirectamente por un régimen tributario más favorable para los contribuyentes.

Avanzando en ese examen, y a titulo interpretativo añade el articulo 52. Tres , que no son cargas asumidas por el País Vasco las cantidades asignadas por los PGE al Fondo de Compensación Interterritorial, las transferencias o subvenciones del Estado a favor de entes públicos con competencias no asumidas por la CAPV, y los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado. Con ello se está indicando, en suma, que el País Vasco ha de contribuir proporcionalmente a esas "impensas o cargas estatales, dentro de una lógica y coherencia plenas pues, si el Presupuesto del Estado experimenta déficits o mayores gravámenes por vía de dotar financieramente a entes estatales que actúan en el País Vasco o por causa de las competencias en general ejercitadas en él, cuyo equilibrio origine deuda pública con intereses y cuotas de amortización, es de la mayor normalidad sistemática que hayan de ser asumidos por la Hacienda autónoma.

4°).- El Concierto se adentra seguidamente en dos capítulos que inciden sobre el Cupo, que son los ajustes a consumo referidos a, dos tributos, (IVA, e IIEE de Fabricación), -Artículos 53 a 55-, y las compensaciones, -artículo 56-.

En cuanto a los primeros debemos destacar que lo que intentan lograr mediante la técnica estadística y matemática que utilizan es perfeccionar la imputación de ingresos por dichos tributos, mediante un mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el de consumo del País Vasco. Para ilustrar la completa falta de relación que entendemos que existe entre esos ajustes y lo que ahora es objeto de atención, se tiene que partir de una base fundamental, que es que dichos tributos, IVA e Impuestos Especiales, se exigen preceptivamente en el País Vasco en función de la misma normativa que en el Estado, -arts. 26 y 33-, y falta en ellos toda capacidad autonómica y foral para establecer medidas que reduzcan la carga impositiva de los contribuyentes, por lo que las fórmulas de ajuste son propias de la técnica de un sistema de gestión y recaudación compartida por ambas Administraciones, y resulta conceptualmente inviable que a través de ella se pueda establecer una compensación de la pérdida de ingresos derivada de medidas reductoras de la tributación para los destinatarios que hayan sido adoptadas mediante Norma Foral, pues esas medidas reductoras ni existen hoy ni han existido a lo largo de toda la vigencia del régimen postconstitucional de Concierto. De otra parte, los parámetros utilizados para calcular esos ajustes son lo suficientemente específicos, objetivos y detallados para concluir que se sustraen a toda aplicación compensatoria indirecta en relación con otros diferentes tributos como lo es el Impuesto de Sociedades.

Bien es verdad que el articulo 55 alude a "otros ajustes", y, dentro de ellos, a dos que tendrían por objeto perfeccionar la imposición directa, y no la indirecta a que acabamos de referirnos, y están referidos a las cantidades que resulten de considerar los supuestos establecidos en los artículos 9.Unoprimerab) y 7.Dos del Concierto Económico.

El primero de esos artículos atribuye en el Impuesto sobre la Renta la recaudación de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando se trate de las correspondientes a intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas, mientras que los que correspondan a

emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aun cuando se satisfagan en territorio vasco, serán exigidas por el Estado.

Por su parte el articulo 7.Dos señala que, en el mismo tributo o IRPF, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Puede verse en consecuencia que se está ante dos supuestos en que las Haciendas del País Vasco y del Estado, lo que corrigen son los efectos de que, en tales casos, ocasiona que las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se' atribuyan a cada Administración no con criterios de base eminentemente territorial, sino con criterio subjetivo acerca de la fuente emisión de los activos financieros públicos o de pago de las retribuciones, activas o pasivas. No especifica la ley el sentido del ajuste, pero, por las características de la materia sobre la que recae, -retenciones en la fuente por ingresos de los contribuyentes-, ni se trata de una compensación, ni recae sobre los ingresos por tributación directa final, total y proporcional de los sujetos pasivos, sino sobre algún tipo de desviación estadística derivada de la excepción que dichas reglas incorporan, y que lo que suponen en la práctica es que sea la Administración del Estado la que recaude unas retenciones que, en principio, no encajan en la lógica general del Concierto. Por ello, si el ajuste fuese favorable a los Territorios Históricos nunca tomaría como origen material el mayor o menor ingreso que ellos hayan experimentado por la aplicación de sus tributos, sino el que, al ingresar, por ejemplo, las retenciones de los pensionistas del Régimen General de la Seguridad Social sobre el que el Estado tiene competencia-, haya experimentado el Gobierno central.

En relación con las compensaciones el articulo 56 establece que del Cupo se restarán por compensación los siguientes conceptos:

a) La parte imputable de los tributos no concertados,

b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria,

c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado, en la forma que determine la Ley de Cupo. Si existiera superávit se operará en sentido inverso.

Estas medidas suponen restas o disminuciones del Cupo básico o inicial que hemos enunciado, y representan una acomodación a la verdadera

realidad competencial fiscal del País Vasco, que no tiene un sistema tributario tan completo ni recauda por todos los conceptos por los que lo que hace el Estado. De ahí que la ley considere que en se debe disminuir de la contribución a las cargas asumidas por el Estado en el País Vasco aquella parte imputable a los impuestos e ingresos con que el Estado contaría para financiarlas y, en cambio, la Hacienda del País Vasco no cuenta.

Por último, según el articulo 56. Dos , también será objeto de compensación del cupo de cada Territorio Histórico la parte imputable al País Vasco por aquellos ingresos que financian las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social y que, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, eran satisfechos al País Vasco mediante transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, por aplicación de lo previsto en el régimen presupuestario regulado en los Reales Decretos 1536/1987, de 6 de noviembre; 1476/1987, de 2 de octubre; 1946/1996, de 23 de agosto y 558/1998, de 2 de abril.

Respecto de la compensación por la parte imputable de los ingresos que financian esos servicios transferidos de la Seguridad Social, en materia sanitaria y de servicios sociales, (y no de prestaciones económicas como más arriba se examinaba), ocurre algo equiparable. Se dice que desde su traspaso tales servicios eran financiados por la Tesorería General de la Seguridad Social y que ya no lo son tras la entrada en vigor de la ley del Concierto de 2.002, sustituyéndose ese régimen por uno de descuentos en el Cupo. Es un punto que se refiere a una materia de especial transferencia en que no juegan las reglas técnico-jurídicas generales de reducción del cupo según competencias asumidas, pero que se orienta en la misma línea y que, por su contenido, -servicios sanitarios y sociales-, no puede resultar más ajeno a toda idea de compensación de reducciones tributarias en la imposición directa.

5°).- Por lo que se refiere a los Índices de imputación, -articulo 57-, que son las proporciones o ratios porcentuales con que se imputan al País Vasco y sus Territorios Históricos los distintos conceptos de cargas no asumidas, ajustes y compensaciones, se determinan básicamente, "en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado". Es decir, mediante un concepto no fiscal sino econométrico y dinámico, (y por ello, totalmente ajeno a la evolución de los ingresos fiscales y atinente a la sola importancia relativa de la economía del País Vasco en el conjunto), que se fija para cada quinquenio mediante la correspondiente Ley del Cupo, y al que habrá ocasión posterior de hacer concretas referencias.

Ya antes hemos visto que el instrumento financiero último del Concierto Económico, es decir, el cupo, no consiste ni en una estimación de las competencias transferidas al País Vasco, ni tampoco en una proporción de la recaudación obtenida que la CAPV pague anualmente al Estado. Por tanto, y pese a los equívocos que hayan podido surgir en este asunto, el Índice de imputación no introduce en la fórmula de cálculo del cupo la menor referencia a la evolución de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, sino una simple proporción que sirve para dividir una magnitud (las competencias no asumidas), que hasta llegar al articulo 57 se había calculado en términos globales o de totalidad del Presupuesto del Estado, sin ponderarse aún cual es la verdadera incidencia del País Vasco en el conjunto. Esa es la exclusiva función y cometido que cumple y eso es lo que explica, y en buena medida justifica que, seguramente por evitar debates estériles entre las partes, tal índice, -que siempre experimentará alguna variación-, se haya decidido mantener totalmente estable en el tiempo, y venga fijado en el 6,24 por 100 desde 1.981.

No se dice en dicha disposición del articulo 57 que el índice (o coeficiente) se fije de manera mecánica y utilizando un módulo estadístico preestablecido legalmente, y hay que deducir que, en efecto, puede existir un margen limitado de discrecionalidad a la ahora de interpretar, aplicar y fijar cuantitativamente en cada ley del cupo lo que, según el articulo 50.Uno , sería fruto del principio general o regla básica establecida por el Concierto, La sola idea de que se fije por un período mínimo de cinco años da la medida de que la exactitud estadística de ese índice no constituye un objetivo de logro primordial dentro de la filosofía de la norma concertada, pero no por ello se difumina su naturaleza, acorde con el establecimiento de un marco jurídico y metodológico cierto para fijar las relaciones financieras entre los concertantes.

En esta materia, -y según expone el apartado 120 de la Sentencia de 11 de Setiembre de 2.008-, sostuvo la Comisión europea en sus alegaciones que el cálculo del cupo se produce en función de la renta relativa de los territorios históricos respecto a la del Estado, por lo que constituiría un mecanismo de solidaridad. Entendemos, por el contrario, que en lo único que influye la renta relativa del País Vasco es en el modo de valorar el coste proporcional de las competencias que en aquel ejerce el Estado, respecto de lo que constituye un sistema plenamente objetivo. No se calcula el Cupo por razón de que un territorio o región cuente con una supuesta renta relativa inferior y contribuya según ella, resultando así subsidiado, como parecería deducirse de tal argumento de la Comisión.

Como conclusión de toda esta parte vamos a reiterar que no llegan a apreciarse en dicho sistema ninguna de las dos situaciones que el apartado 110 de las Conclusiones de la Sra. Abogado General detallaba; en primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios no es el parámetro que se tiene en cuenta a la hora de afirmar la existencia de transferencias de fondos.. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales no da lugar a la adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre el nivel infraestatal y el del Estado miembro. Ambas premisas decaen, como venimos explicando, porque el cupo se determina sin la menor consideración a lo que los Territorios Históricos hayan obtenido por vía de ingresos, lo cual, dicho sea de paso, les otorga un notable potencial y autonomía en cuanto al gasto público, y es ese mayor margen de gasto, y no la posibilidad de repercutir o trasladar al Estado el menor ingreso, lo que atribuye, según sus partidarios, un carácter particularmente ventajoso a dicho sistema de financiación autonómica.

De ahí que, volviendo a una de las reflexiones de la Abogado General, -punto 56-, sobre las causas últimas de la doctrina del Caso Azores, -que equilibraría dos principios, el de que la autonomía constitucional interna no quede en entredicho con solo dictarse una medida tributaria más favorable que la del Estado central, y el de la exigencia de que el legislador territorial sea realmente autónomo para que los Estados miembros no eludan la prohibición de ayudas a través de su ordenamiento, transfiriendo competencias legislativas de manera puramente formal-, podemos afirmar rotundamente que el sistema examinado garantiza al máximo que esa autonomía no es un préstamo competencial y financiero del Estado central mediante el cual sea éste, y no el poder infraestatal, el que asuma la decisión, responsabilidad y efectos reales de la medida, y mediante el que se burle en definitiva el Tratado de la Unión Europea."

En el Fundamento de Derecho Octavo, la sentencia, descendiendo al terreno de lo concreto, hace referencia al problema derivado de las posibles compensaciones derivadas de las garantías por parte del Estado de un servicio público mínimo o del funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial y al método de cálculo del Cupo previsto en el Concierto Económico.

Respecto de lo primero se nos dice:

"*El Tribunal de Justicia en el apartado 137 aprecia que las observaciones que se le hacen en lo relativo a las posibles compensaciones derivadas de la garantía por parte del Estado español de un servicio público*

mínimo o del funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial, no le han sido explicadas de manera precisa.

Por nuestra parte tampoco estamos en condiciones de identificar que flujo financiero haya podido derivar en los ejercicios contemplados o cualquier otro afectado por la vigencia de las medidas fiscales recurridas, de esa hipotética garantía o del Fondo de Compensación Interterritorial.

En torno a lo primero, no nos consta la existencia de disposición que lo establezca, y menos aún en el ámbito del régimen financiero del Concierto Económico, pero en todo caso consideramos que la experiencia más común 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 CCAA españolas de mayor renta por habitante, (según datos de Contabilidad Regional del INE de 2.006, alcanzaría los 28.731 Euros de renta por cápita, un 36 por 100 por encima de la media de la UE-27, y un 29 por 100 por encima de la media española), y no ha estado entre 1.996 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 FCI previsto por el articulo 158.2 CE y Ley 29/1.990, de 26 de Diciembre , una situación que no se da en la realidad objetiva no puede traer causa ni origen en medidas tributarias como las enjuiciadas."

En cuanto a lo segundo, se razona:

"*Otra vertiente interpretativa que el TJCE acomete se centra en el método de cálculo del cupo previsto por el Concierto Económico vigente.*

Así, en torno a uno de los datos esenciales del cálculo del cupo como es el coeficiente de imputación, señala 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.

Y respecto a la posibilidad de que dicho coeficiente fuese calculado correctamente desde el punto de vista económico, o si está infravalorado, indica, "que una infravaloración de dicho coeficiente tan sólo puede constituir un indicio e 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." -129-.

Esta Sala, en su planteamiento de la consulta prejudicial no introdujo ninguna alusión al cálculo de ese coeficiente o índice de imputación no solo porque su definición normativa es, en principio, y como el TJCEE corrobora, ajena a toda idea de compensación de concretas medidas incentivadoras, sino porque a nivel puramente fáctico e histórico ha aparecido como un elemento general y estable del régimen de Concierto Económico, y si con el Concierto actual, aprobado por Ley 12/2.002, de 23 de Mayo , que le atribuye una vigencia coincidente con la de cada Ley de cupo, -articulo 57. Dos-, está cifrado en el 6,24%, lo cierto es que desde la aprobación del primer Concierto postconstitucional de 1.980-81 por Ley de Cortes 12/1.981, ha venido siendo invariablemente fijado en ese mismo 6,24 por 100. (Articulo 7° de las sucesivas Leyes quinquenales sobre metodología de determinación del cupo; Ley 44/1.988, de 28 de Diciembre, (1.987-91), ' Ley 7/1.993, de 16 de Abril, (1.992-96), Ley 37/1.997, 'de 4 de Agosto, (1.997-01), Ley 13/2.002, de 23 de Mayo, (2.002-06), y Ley 29/2.007, de 25 de Octubre, (2.007-11).

Por tanto, si en algún momento ese Índice del 6,24 por 100 ha estado infravalorado, (lo que, de ocurrir, pensamos que con mayor probabilidad habría acontecido en el año 1.980, dado el mayor peso que la economía del País Vasco detentaba entonces en el conjunto nacional, mientras que representarla en el años 2.004, en cambio, un aproximado 6,03 por 100 calculado en PIB a precios de mercado, según el INE), no puede establecerse una solvente relación de causa-efecto con las medidas reductoras de la carga fiscal adoptadas en 1.996 o en 2.005, pues no se puede establecer relación causal entre dichas medidas tributarias y una magnitud jurídico-económica que se ha mantenido constante e invariable tanto si las medidas se adoptaban como si no, y ya con el mismo tipo impositivo, -años 1.980 a 1.995-, ya con distinto tipo general de tributación en el IS.-Años 1.996 en adelante-.

Estas circunstancias no pasan inadvertidas en el análisis que realizaban las Conclusiones de la Abogado General Sra. Kokott fechadas el 8 de Mayo de 2.008, donde en el apartado 62 se indicaba que "no resulta evidente que las medidas fiscales de los Territorios Históricos tengan por objeto compensar desventajas estructurales, geográficas o de otro tipo similares", y en cuanto al coeficiente de imputación se apreciaba en los apartados 114 y 115 la dificultad de determinar la medida en que las modificaciones tributarias discutidas influyen en las transferencias económicas realizadas al Estado, con alusiones a que dicho índice, fijado en el 6,24 en 1.981, no se haya modificado desde hace más de 25 años.

No obstante, y desde el cometido especifico que nos incumbe de interpretar el Derecho interno, tendríamos que aclarar que en la lógica argumental de esas Conclusiones (y acaso también en la de los apartados 126 y 127 de la Sentencia), se tiende a atribuir a dicho índice la misión de expresar la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, cuando, según hemos visto, tal magnitud ni siquiera expresa tal concepto evolutivo de ingresos fiscales, y si una simple relación porcentual entre la economía del País Vasco y la del conjunto nacional, con lo cual es tanto más inexpresivo para desvelar la influencia de la recaudación en la determinación del Cupo.

Finalmente, dentro del Fundamento de Derecho Octavo, se indica que en los apartados 133, y 134 de su sentencia, el TJUE declara que *"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".*

Y, en respuesta a ello se nos dice:

"Lo que la Sala remitente de la cuestión prejudicial deduce de esos párrafos es la enunciación de una pauta para la interpretación de los criterios determinantes de la autonomía económica de las entidades infraestatales, a través de la cual el TJCE está indicando que la apreciación de la insuficiencia de ese criterio puede basarse, además de en el puro derecho formal del Estado miembro, en otras actuaciones compensatorias no explícitas. El Tribunal de Justicia no hace concreción a la situación del caso enjuiciado por esta Sala, -ni siquiera menciona a los sujetos del entramado institucional del Reino de España, como lo hace en otras ocasiones-, porque ya ha dejado anteriormente dicho que no cuenta con otras mayores explicaciones, y la Sala revisora no puede extraer consecuencias conjeturales de hechos ignotos o de situaciones meramente hipotéticas. Lo único que nos cabe es reiterar las alegaciones ante el Tribunal de Justicia del Gobierno español indicando que; "ni los flujos financieros ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que aprueban las instituciones competentes de los Territorios Históricos".-115-.

Y esa afirmación, que es válida y fundada en términos de derecho, no permite mayores especulaciones ni posicionamientos."

Por último, la sentencia impugnada rechaza en el Fundamento de Derecho Noveno las alegaciones de la demandante en los siguientes términos:

"En la doctrina del TJCE aparece igualmente la necesidad de fiscalización previa del respeto a los límites de la competencia con que los órganos e instituciones de la CAPV actúen al dictar las normas y disposiciones recurridas. La vulneración de esos limites supondría, tal y como es subrayado por la Sentencia prejudicial en su parte final, (puntos 142 y 143), que el marco de referencia para apreciar el carácter selectivo de la norma de general aplicación, se ampliase a todo el territorio español, con las consecuencias derivables en orden al articulo 87.1 TCE .

Esa premisa abre una novedosa perspectiva para establecer la debida conexión entre la noción de ayuda de Estado y la infracción de Derecho interno, -ya planteada por la STS de 9 de Diciembre de 2.004-, y no depara en el presente caso un auténtico debate ni controversia procesal desde las coordenadas del derecho constitucional y autonómico vigente en lo que concierne al soporte básico de la competencia misma, que para el caso vendría representado por la previsión del Concierto Económico vigente de que el Impuesto de Sociedades es un, "tributo concertado de normativa autónoma", -artículo 14.uno-, cuya libre regulación por los Territorios Históricos se inserta en la previsión más general de que éstos pueden mantener, establecer y regular dentro de su territorio su propio régimen tributario.- Artículo 1. Uno C . Ecón en relación con artículo 41.2.a) del EAPV-.

En el ámbito de lo que las Conclusiones de la Sra. Kokott califican como autonomía formal de configuración, no cabe ahora poner en cuestión el presupuesto competencial que adorna a las medidas tributarias impugnadas en este proceso que ya ha sido más arriba desarrollado en torno a los criterios de autonomía institucional y funcional.

No obstante, el TJCE no se centra tan solo en esa competencia formal y material básica, sino en el ejercicio de la misma dentro de sus límites de derecho interno y de ello nos da una razón coherente desde la óptica del derecho comunitario, ("puesto que las reglas relativas, en particular, a las transferencias financieras se elaboraron en función de esas competencias tal como han sido definidas").

La clave creemos encontrarla en las propias Conclusiones de la Abogado General en su ensayo sobre la autonomía material de configuración, cuando con motivo de comentar la STS de 9 de Diciembre de 2.004 , y afirmar

que constituiría un circulo vicioso considerar que el alcance de la autonomía dependa del concepto comunitario de ayuda de Estado, puesto que el TJCE supedita la existencia de una ayuda de Estado precisamente al hecho de que el legislador autonómico carezca de autonomía de acuerdo con el derecho interno, concibe la solución de que, ***"el análisis de las competencias del legislador autonómico es un requisito previo de la aplicación del concepto de ayuda con arreglo al articulo 87 apartado 1"*** *(Apartado 103).*

En esa lógica, que asume luego el TJCE, lo que el Tribunal interno tendrá que examinar son las particularidades y objeciones que se opongan en función de los límites materiales que los Territorios Históricos del País Vasco afrontan cuando producen regulaciones normativas tributarías y que en la propia labor previa del Abogado General comprende alusiones, entre otros, a los principios de solidaridad de los arts. 138 y 156 CE , igualdad del articulo 31 CE , o presión fiscal efectiva global, y supone un recorrido por los pareceres de las partes y diversos pronunciamientos de los Tribunales internos.

La novedad de ese enfoque es que, en lo sucesivo, las cuestiones de Derecho comunitario sobre ayudas prohibidas y las cuestiones sobre acomodación a la legalidad constitucional o legal de una medida tributaria, que antes aparecían separadas entre-sí y de pronunciamiento compatible, quedarán fundidas en un solo problema e incógnita a resolver. La medida tributaria emanada de las instituciones forales del País Vasco será constitutiva de ayuda de Estado, aunque sea general en su seno por razón de su contenido y destinatarios, si desborda los límites de ejercicio competencial que consagran la Constitución, el Estatuto de Autonomía y el propio Concierto Económico, y si es así, deberá ser calificada como tal ayuda y sometida al régimen de autorización que el Tratado establece.

En las presentes actuaciones la central sindical UGT que es parte recurrente, emplea los Fundamentos Jurídicos Quinto a Octavo de su escrito de demanda, -folios 120 a 127-, a exponer las diversas infracciones de principios constitucionales que considera concurrentes. Y así:

- La Norma Foral recurrida vulneraría los arts. 14 y 13 9.1 CE en materia de igualdad. Se dice, en síntesis, que la diferencia de tipo impositivo constituye una diferencia basada en el origen o residencia de las personas, ya que se distingue entre empresas que operan en el País Vasco, según el domicilio se encuentre en él o fuera de él.

Ahora bien, no se justifica en medida alguna que esa apreciación de diferencias de régimen tributario tenga la menor relación con el origen de las personas, que es algo que, muy al contrario, viene a desdecir la propia parte

recurrente cuando sostiene poco después que, "la mayoría de empresas que se ubican en Territorio Foral, provienen de provincias limítrofes", -folio 124 -, lo que, sin ser de absoluta relevancia, dista mucho asimismo de venir mínimamente acreditado o de ser un hecho notorio.

Lo que parece cuestionar indirectamente dicha argumentación, -más que los límites de su ejercicio-, es la válida existencia misma de la autonomía tributaria material de la CAPV y del régimen de Concierto Económico en orden a permitir establecer decisiones sobre medidas fiscales que comporten diferenciales respecto de las del Estado central, (específicamente se cita el tipo tributario del 32,5%), pues pone el acento exclusivamente en que las sociedades que no están domiciliadas en el País Vasco quedan gravadas por un tipo impositivo superior.

Esa orientación del enfoque se confirma en el FJ Sexto en que se hace exposición, con la finalidad implícita de reprochar la infracción del principio constitucional de solidaridad, de lo que establecen los artículos 17 a 20 del Concierto Económico, (que se cita en la versión anterior aprobada por Ley 12/81), más lo que se desprende de ellos, (su versión actual se encuentra en los artículos 14 a 16 del Concierto vigente aprobado por Ley de Cortes Generales 12/2.002), es la concurrencia de unos puntos objetivos de conexión, que no vienen establecidos por razón de las personas concretas a las que se aplican ni pueden conllevar, por ello, un estatuto personal, y que delimitan los supuestos legales en que se aplica el régimen de cada Territorios Históricos o el régimen común del impuesto de Sociedades, aludiéndose a que tales medidas no son concedidas teniendo en cuenta un ámbito territorial, ya que una empresa puede aprovecharlas respecto de operaciones realizadas fuera del País Vasco.-Folio 127 de estos autos-.

Esta Sala ya ha señalado en anteriores sentencias sobre esta materia que, de una parte, el criterio del domicilio del sujeto pasivo es el dominante en la legislación orgánica armonizadora de las competencias financieras de las CCAA, -articulo 12.1. LOFCA 8/1.989, de 22 de Setiembre , modificada por Ley Orgánica 3/1.996, de 27 de Diciembre-, y, de otra, que lo que prohíbe el articulo 157.2 CE , es que las CCAA. adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías. A este particular, la STC. 150/1.990, de 4 de Octubre , señala que el citado precepto, "prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de

la Comunidad Autónoma", añadiendo que, "las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta" y que, "el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional".

Las Conclusiones de la Abogado General aluden también al criterio de reparto competencial entre Estado central y País Vasco en base al domicilio fiscal, en su apartado 64, diciendo que, "de ello no se deduce que la tributación en el País Vasco sea selectiva. Al contrario, se aplica indistintamente a todas las empresas sometidas a su normativa fiscal conforme al reparto de competencias tributarias".

Mediante esas reglas, lo que el Concierto está asumiendo, como reafirmación de esa autonomía material para decidir el contenido de los tributos de que gozan los TTHH. el País Vasco, es que las regulaciones pueden ser diferentes, pues si no, no tendría sentido definir su ámbito de aplicación objetivo, espacial y temporal, y esa confluencia de regímenes normativos no puede ser cuestionada, como tal, desde el principio de igualdad.

Para ello, esta Sala se remite a lo que ha dicho el Tribunal Constitucional, por ejemplo en su Sentencia 319/1.993, de 30 de Noviembre , acerca de que preceptos como el del articulo 139.1 CE , "aseguran una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legitimo ejercicio de la autonomía", (...) "Pero ni la igualdad así procurada por la Constitución, -igualdad integradora de la autonomía-, puede identificarse con la afirmada por el articulo 14 , (precepto que no es medida de validez, por razón de competencia, de las normas autonómicas), ni cabe tampoco sostener que esta ultima resulte menoscabada a resultas de cualquier conculcación autonómica del orden, constitucional y estatutario, de articulación y distribución de competencias. Como ya dijimos en la STC. 76/1.986 , la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a aun pretensión de igualdad, (aunque sí, claro está, a otro tipo de controversia constitucional)".

También la citada STC. 37/1.987, de 26 de Marzo, como más tarde las SSTC. 186/1.993 , de 7 de Junio, 225/1.993, de 8 de Julio, ó 337/1.994, de 23 de Diciembre, se han centrado en este problema, recalcando que, "el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas

ostenten las mismas competencias, ni menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes". (...) Y si como es lógico, de ese 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, 139.1 y 149.1.1° de la CE , ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias, (...) sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales, (...)."

-Todo lo que se acaba de exponer excluye asimismo que el tipo impositivo autónomamente adoptado, pueda ser entendido como un privilegio que, "se concede a determinados tipos de personas por el '. hecho mismo de serlo", pues esa idea, que constitucionalmente estaría mucho más asentada en el principio de generalidad tributaria del articulo 31 que en el articulo 138.2 CE , podría derivarse como conclusión final de que el tratamiento fiscal hubiese de calificarse, por exceso competencial, como ayuda de Estado, que es una noción que corre paralela al régimen de privilegio, pero que no se acomoda a la situación en que, para su propio ámbito, una entidad o región dotada de autonomía constitucionalmente reconocida, tome decisiones sobre la regulación tributaria material general.

-Por último, se achaca al tipo de gravamen del 32,5%, la vulneración del principio de unidad de mercado y libertad de circulación, -citando arts. 139 y 149.1 CE-, para lo que se mencionan diversas Sentencias del Tribunal Constitucional, -96/84, 88/86 y 64/1.990-, destacando que las medidas influyen de manera importante a la hora de tomarse las decisiones empresariales que se toma por razones dispares a las de mercado, aludiéndose a que tales medidas no son concedidas teniendo en cuenta un ámbito territorial, ya que una empresa puede aprovecharlas respecto de operaciones realizadas fuera del País Vasco.-ya citado Folio 127 de estos autos-.

Ahora bien, en torno a este aspecto, según entendemos y deducimos de la doctrina del TJCE que antes hemos resumido, si la calificación de una medida como Ayuda de Estado no puede erigirse en un apriorismo que excluya toda necesidad de juicio sobre la acomodación de la misma a los parámetros del derecho interno en el aspecto de los límites competenciales, podemos añadir ahora a esa observación que, en la trayectoria jurisprudencial posterior a la vigente Constitución, no nos constan precedentes en los que medidas como las enjuiciadas en este proceso, -tipo impositivo del 32,5%

frente al común del 35%, deducción del 10%-, etc..., hayan sido consideradas en sí mismas, y al margen de otras consideraciones sobre la aplicabilidad del Tratado CEE, como violentadoras de los principios de unidad de mercado, libre competencia e igualdad de establecimiento constitucionalmente consagrados y dentro de los márgenes racionales de diversidad que el ordenamiento jurídico contempla.

Aún más, la Abogado General J. Kokott dedica el apartado 93 de sus conclusiones a glosar que si bien esa diferencia de tipos y deducciones pueden influir en el contribuyente a la hora de decidir donde desea establecerse, el Tribunal de Justicia, dada la disparidad de las legislaciones de los miembros, ha declarado que el Tratado no garantiza a aquellos la neutralidad fiscal del traslado de sus actividades, -se cita la STJCE de 29 de Abril de 2.004, (C-387/01)-, y que ese principio puede aplicarse a la situación de España en la medida en que la normativa tributaria pueda ser considerada autónoma frente al sistema del Estado central, como sin duda hemos concluido que lo es.

En ese sentido, si bien la jurisprudencia interna abre tales posibilidades, y como dice el FJ undécimo de la STS de 9 de Diciembre de 2,004 , "resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos", en modo alguno entendemos que en el derecho interno concurran unas potencialidades ilimitadas de competencia fiscal entre las diversas Comunidades Autónomas, -apartado 90 de las Conclusiones-, equiparables a las que se puedan dar entre los Estados miembros de la UE, en función de sus legislaciones no armonizadas hasta la fecha en materia de imposición directa, pues, con la jurisprudencia constitucional que hemos mencionado más arriba, así como con los límites que el Concierto Económico establece en su articulo 3 .c), queda reafirmado el principio de unidad de mercado y de una sola soberanía en materia tributaria -art. 133 CE-.

Cabe apuntar igualmente lo que decía el FJ Duodécimo de dicha STS de 9 de Diciembre de 2.004.

"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 NNFF. 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 NNFF. que, al ser encuadrables en el concepto de "Ayudas de Estado», son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento.

Por ello, no tenemos que asumir que los limites del articulo 3 .c) del Concierto Económico se sitúan en la misma clave, reconducen a la unidad del mercado europeo y satisfacen las mismas finalidades que los de Derecho comunitario, ya que mediando la indiscutible autonomía reguladora fiscal del País Vasco las posibilidades de apreciar cualquier vulneración de tales limites por parte de las disposiciones enjuiciadas sería prácticamente inexistente, pues, en dirección contraria a lo que lo dice la Abogado General en el apartado 102 de sus Conclusiones, nos encontraríamos ante un cierto circulo vicioso, ya que la realidad comunitaria de muy dispares regímenes de imposición directa no permitiría, hoy por hoy, achacar a cada uno de ellos la infracción de tales libertades de circulación, y establecimiento, sin perjuicio de una futura armonización europea anticipada también por el art. 2. Uno del Concierto En ese particular sentido entendemos que cobraría toda su dimensión lo que apunta el referido apartado 93.

Como conclusión consideramos que no hay un punto de partida idéntico entre ambas proposiciones sobre unidad de mercado, interno y comunitario. En el ámbito de la CEE, la necesidad armonizadora surge actualmente, -una vez ya superada la fase de desarme aduanero y de desaparición de las barreras fiscales entre' los Estados miembros-, de la conclusión de que los sistemas fiscales múltiples entorpecen el ejercicio de las cuatro libertades que deben poderse ejercer por cualquier nacional de los Estados miembros desde que nació el mercado interior en base al Acta Única. Esto ocurre no solo porque los sistemas fiscales son instrumentos protectores de los intereses nacionales y del desarrollo de las propias fuerzas económicas,

(proteccionismo y captación de inversiones), sino porque, aunque no se pretenda incidir con ellos en la voluntad de los agentes económicos, las simples divergencias de regulación conllevan una restricción objetiva de esas libertades. Es decir, se está ante un mercado único inacabado. En cambio, en el ámbito del Estado miembro que, como España, admite en su interior una variedad de regímenes fiscales en base al principio de autonomía de nacionalidades y regiones, -articulo 2 CE- y del especial reconocimiento de los Derechos Históricos de algunas de ellas, -Disposición Adicional Primera CE-, el punto de partida de la unidad de mercado es un objetivo básico del sistema de Estados nacionales ya alcanzado al que reconducen finalmente la variedad de normativas internas.

Por ello la cuestión de validez competencial de las disposiciones forales puede ser analizada casuísticamente desde tal perspectiva, sin perjuicio de que como hemos adelantado y examinado, no concurran para el presente caso argumentos y razones sólidas de la parte recurrente, que, reiteramos, no han trascendido en lo esencial de cuestionar, como contraria a dicha unidad de mercado, la simple manifestación de la autonomía reguladora de régimen foral sin hacer llegar al Tribunal, ni descubrir éste, elementos específicos de análisis y juicio que den soporte a la extralimitación."

SEGUNDO.- En el escrito de interposición del recurso de casación, con alguna imprecisión y falta de claridad, se exponen tres motivos de impugnación de la sentencia.

En el primero de ellos se nos dice que "se funda al amparo del motivo d) del artículo 88.1 por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate."

En el desarrollo del motivo se argumenta que la Sentencia del TJUE da por sentado que la Comunidad Autónoma del País Vasco goza de autonomía institucional; en cuanto a la autonomía de procedimiento "recuerda que dicho criterio se cumple si no hay interferencia posible del Ejecutivo en sus decisiones, pero señala que debe ser el TSPV el que lo verifique"; por último, respecto de la autonomía económica y financiera, "incide en que ésta exige que las consecuencias de una reducción impositiva en la región <<no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central". Respecto de este último punto, se resalta que los jueces europeos ponen de relieve que aunque el Cupo vasco se calcula a partir de criterios técnicos, su fijación resulta de negociaciones esencialmente políticas

y, tras advertir de que uno de los datos esenciales para el cálculo de aquél es el llamado "coeficiente de imputación", se indica que en ese contexto el TJUE advierte que "una infravaloración del citado coeficiente <<tan solo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica en los territorios históricos>>", pero que es al TSJPV al que corresponde determinar si el proceso de fijación del coeficiente de imputación tiene por objeto permitir al Gobierno Central compensar la pérdida de ingresos derivadas de las rebajas fiscales.

Tras lo expuesto, se indica que e TSJPVA no ha tenido tiempo de comprobar si se cumplen los requisitos exigidos por el Tribunal, por lo que se debían realizar las actuaciones necesarias para la comprobación requerida antes de la votación y fallo y como, a criterio de la recurrente, tal no ocurrió, la conclusión que se alcanza es que no se ha cumplido la sentencia dictada por el TJUE.

A continuación, se transcriben los apartados 111 a 144 de la Sentencia de la Sala Tercera del TJCE de 11 de septiembre de 2008 y tras ello se afirma que "la corte europea ha determinado que corresponde al TSJPV determinar si el proceso de fijación del "coeficiente de imputación" tiene por objeto permitir al Gobierno Central compensar la pérdida de ingresos derivada de las rebajas fiscales. Por ello, se deben realizar las actuaciones necesarias para poder comprobar estos extremos antes de la votación y fallo del presente recurso.

Esto lo que está ocasionando es un incumplimiento de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Sentencia que dicho sea paso, con todos los respetos, fue dictada como consecuencia de la cuestión prejudicial planteada por esta misma Sala. Esta Sala, sin embargo, en lugar de cumplir con lo indicado en la misma, procede a obviar la comprobación indicada en los fundamentos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y dicta Sentencia sin la adecuada comprobación. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia del País Vasco, debería comprobar y permitir a las partes pruebas sobre la autonomía económica de la misma. Esto es la petición que no ha acatado el TSJPV".

En el segundo motivo, se nos dice que, en cuanto al tema del cupo, se realizan las siguientes precisiones:

Ante todo, que el apartado 4º de la Norma Foral impugnada mantiene el tipo de gravamen del 32,5% en el Impuesto de Sociedades, que la Sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004 consideró ayuda de Estado.

Por otra parte, se afirma que la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993 considera ayudas de Estado incluidas en el artículo 87 del Tratado a

las ayudas fiscales concedidas por las Normas Forales, poniéndose de relieve que la noción de ayuda de Estado es muy amplia, añadiéndose que "lo decisivo de la ayuda es que suponga una ventaja económica para las empresas que las reciben. El tener un tipo de gravamen más bajo que el general es una clara ayuda para obtener una serie de ventajas para las empresas en el ámbito del País Vasco".

Se pone también de manifiesto que la ayuda que supone el tipo de gravamen cumple el requisito de la especificidad prohibidas por el artículo 92 del Tratado.

Igualmente, se sostiene que la norma impugnada no tiene aplicación en todo el Territorio Nacional y pueden beneficiarse de ella solo las empresas que tributen en exclusiva en la Hacienda Foral Vasca y, en consecuencia es discriminatoria.

Finalmente se indica que la modificación del tipo de gravamen: **a)** supone una importante bonificación y ventaja para las empresas a las que se aplica; **b)** falsea la competencia entre empresas, y **c)** influyen en las decisiones de éstas últimas a la hora de decidir su emplazamiento.

En definitiva, el segundo motivo se dirige en realidad contra la norma que establece el tipo del 32,5% para el el Impuesto de Sociedades.

En el tercer motivo, se sostiene que el Decreto Foral recurrido vulnera los artículos 14 y 139.1 de la Constitución y, en consecuencia, el principio de igualdad.

Sin embargo, a lo largo de desarrollo del motivo se alega igualmente la infracción del principio de solidaridad y el de unidad de mercado.

TERCERO.- La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia opone que los motivos primero y segundo de la entidad recurrente carecen de fundamento, a la luz de las Sentencias del TJUE de 11 de septiembre de 2008 y anterior de 6 de septiembre de 2006, dictada en el Asunto de las Azores, en virtud de la cual el artículo 87 del Tratado no es aplicable a medidas fiscales adoptadas por ente públicos con "autonomía suficiente".

Niega la parte recurrida que se haya incumplido la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008 y pone el acento en la autonomía económica, resaltando que el apartado 129 de dicha Sentencia pone de relieve que solo existe compensación cuando tenga lugar una "relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades y los importes puestos a cargo del Estado", sin que en el motivo exista la más mínima referencia a esa

relación causa-efecto. Se dan por reproducidos los Fundamentos de Derecho Sexto, Séptimo y Octavo de la sentencia recurrida.

Se expone igualmente que no es objeto del recurso el importe del cupo, reiterando, en todo caso, las manifestaciones que hiciera el Gobierno Central en su escrito de 8 de febrero de 2007 y que se recogen en los apartados 20, 21 y 22 de la STJUE. Se añade que "como señala acertadamente la Sala de instancia, tales manifestaciones del Gobierno Central en el marco de la cuestión prejudicial planteada por la Sala de instancia, constituyen afirmaciones válidas y fundadas en términos de Derecho".

Finalmente, respecto del segundo motivo, se hace referencia a que la falta de compensación es un hecho probado en autos, recordando la reiterada jurisprudencia que señala que el recurso de casación no es una segunda instancia donde llevar a cabo una nueva valoración de los mismos.

En cuanto al tercer motivo, se alega igualmente falta de fundamento del mismo, ya que en el mismo se acude a la retórica de una presunta infracción de los principios constitucionales de solidaridad, igualdad y unidad de mercado.

Amén de la falta de prueba, se insiste en la manifestación del Gobierno Central en su escrito de 8 de febrero de 2007 y se invoca la Sentencia de esta Sala de 22 de marzo de 2009, dictada en el recurso de casación número 3372/2004, en la que se aplicó nuevamente la doctrina de la anterior de 19 de julio de 1991 (recurso de apelación 1148/1989), de la que se reproduce el contenido del Fundamento de Derecho Tercero. También se invocan las Sentencias de esta Sala de 3 de mayo de 2001 (recurso de casación 273/1996) y 5 de octubre de 2002 (recurso de casación 7708/1997).

Finalmente, en cuanto al tipo de gravamen, se transcribe la doctrina del Tribunal Constitucional, recogida en sus Sentencias 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 37/1987, de 26 de marzo, FJ 10 y 150/1990, de 4 de agosto, ésta última declarando la validez de un recargo del 3%.

La representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia opone al recurso de casación:

1º) La falta de pruebas sobre la falta de autonomía económica de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

2º) La inexistencia de infracción del ordenamiento jurídico, en relación con los artículos 87 a 89 del Tratatado constitutivo de la Comunidad Europea, a la luz de las Sentencias del Tribunal de 6 de septiembre de 2006 y 11 de septiembre de 2008.

La representación procesal de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación opone la falta de fundamento de los motivos primero y segundo del recurso, así como el reconocimiento de la autonomía institucional, de procedimiento y económica que realizan las sentencias del TJUE y del TSJPV, negando la existencia de compensación por las medidas tributarias adoptadas y ahora impugnadas.

En cuanto al tercer motivo, opone igualmente su falta de fundamento, afirmando que la recurrente se limita a acudir a la retórica de de una presunta infracción de los principios constitucionales de solidaridad, igualdad y unidad de mercado.

En fin, la representación procesal de la Confederación Empresarial Vasca, CONFEBASK opone al recurso de casación, ante todo, su inadmisibilidad, en razón a "que es una reproducción literal del escrito de demanda, no conteniendo, salvo en el encabezamiento y suplico, alusión alguna a la sentencia recurrida, por lo que queda ésta inatacada y el recurso carece de fundamento".

Con carácter subsidiario, y en lo que respecta al primer motivo, se indica que no se cita precepto alguno infringido y únicamente que se ha vulnerado la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, a cuyo efecto se alega que el TSJPV "no ha tenido tiempo material" de cumplir con lo expuesto en la misma, señalándose que, de existir infracción al respecto, debía haberse puesto de manifiesto por el cauce del artículo 88.1.c) de la LJCA.

Por otra parte, se alega igualmente que el motivo es reproducción literal del recurso de súplica deducido contra la Providencia para votación y fallo y que fue desestimado por el Tribunal, primeramente por Auto y después por la propia sentencia.

Se pone de manifiesto la incongruencia de la recurrente, que no solo no solicitó en su día el recibimiento a prueba, sino que cuando el Tribunal anunció a las partes la pertinencia de plantear cuestión prejudicial, se opuso a ello, "por entender que el Tribunal disponía de todos los elementos de juicio necesarios y ahora pretende abrir un nuevo y extraprocesal período de prueba". Y se añade que la pretensión no la formuló en el momento inmediatamente posterior a la sentencia del TJUE, sino cuando, como se ha dicho anteriormente, la Sala señaló fecha para votación y fallo.

Finalmente, se opone que la sentencia del TJUE no contiene mandato alguno, que sería improcedente, sino un deslinde de atribuciones.

En cuanto al segundo motivo, se alega que al no citarse precepto infringido debe ser desestimado.

En todo caso, se pone de relieve que la Sentencia del Tribunal Comunitario ha reconocido que la Comunidad Autónoma del País Vasco goza de la autonomía institucional, de procedimiento y económica, añadiendo en cuanto al Cupo, que se puede estimar que el índice de imputación está supravalorado o infravalorado, pero que de ser cierto lo último, ello "tan solo puede constituir un indicio", porque, a juicio del TJUE (apartado 129 de la sentencia) lo esencial es que exista "una relación de causa a efecto" entre medidas tributarias e importe puestos a cargo del Estado español y esa relación ni ha sido probada ni existe indicio alguno de ella, simplemente porque esa relación no existe.

En lo que respecta al tercer motivo, se invoca la Sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004, en cuanto a la forma que deben ser entendidos los principios constitucionales de unidad y solidaridad (Fundamento de Derecho Noveno), así como en cuanto a la declaración que "la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera y aún más con el específico sistema foral" (Fundamento de Derecho Noveno).

CUARTO.- 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 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

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.

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 prexistentes 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. Cierto 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 defiere 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 instaura 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."

QUINTO.- A la hora de dar nuestra respuesta al recurso de casación, nos debemos referir primeramente a los defectos formales del escrito de interposición denunciados por algunas de las partes recurridas y hacerlo además con preferencia, por la influencia que el signo de la solución que se adopte pueda tener en el fallo, pues caso de estimarse alguna de las causas de inadmisibilidad alegadas no podría entrarse a conocer del fondo del asunto.

Pues bien, ante todo no podemos aceptar la manifestación de la representación procesal de CONFEBASK, en el sentido de que el escrito de interposición sea una reproducción literal del de demanda y que no contenga "alusión alguna a la sentencia recurrida", pues es precisamente la misma representación procesal la que luego se opone a alegación de infracción consistente en que la Sala de instancia no ha tenido tiempo material de comprobar si se cumplen o no los requisitos exigidos por la Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, siendo obvio que esta cuestión no pudo suscitarse en la demanda.

Existe, pues, una crítica de la sentencia, al menos en el aspecto parcial al que nos venimos refiriendo. Pero además, resulta preciso reconocer que hay aspectos de las sentencias en los que la no estimación del recurso contencioso-administrativo, por negarse los presupuestos en los que la parte actora basa su pretensión, no tiene otra forma de combatirse que insistiendo en su concurrencia, lo que eso si, puede hacerse con más o menos técnica o habilidad procesal, pero sin que esta última circunstancia determine la inadmisión del recurso de casación.

En cambio, el primer motivo debe ser declarado inadmisible.

En efecto, el motivo se formula por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley de esa Jurisdicción, pero no se invoca precepto alguno del ordenamiento jurídico o jurisprudencia cuya infracción se pudiera imputar a la sentencia impugnada.

Pero es que además, tras transcribir gran parte de la sentencia, se señala que "la corte europea ha determinado que corresponde al TSJPV determinar si el proceso de fijación del <<coeficiente de imputación>> tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar la pérdida de ingresos derivada de las rebajas fiscales. Por ello, se deben realizar las actuaciones necesarias para poder comprobar estos extremos antes de la votación y fallo del presente recurso". Tras ello, se afirma que la Sala, en lugar de cumplir con lo indicado en la Sentencia del TJUE "procede a obviar la comprobación indicada" y dicta sentencia sin la adecuada comprobación".

Pues bien, el defecto procesal sería alegable por la vía de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción, como han hecho otras partes recurrentes en distintos recursos.

Por lo expuesto, el motivo se declara inadmisible.

SEXTO.- En el segundo motivo, lo que viene a mantenerse es que la fijación del tipo del 32,5% en el Impuesto de Sociedades, por la Noma Foral 7/2005, supone una ayuda de Estado.

Aun cuando se citen los artículos 87 y 88.3 del Tratado, lo cierto es que la recurrente no impugna en absoluto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 22 de diciembre de 2008, dictada a raíz de la dictada por el TJUE en 11 de septiembre anterior, resolviendo la cuestión prejudicial de interpretación.

Y al no impugnarse la concurrencia de los tres requisitos de autonomía institucional, de procedimiento y económica, que la sentencia de instancia reconoce, la consecuencia no puede ser otra que la del no acogimiento del motivo.

SEPTIMO.- Como se ha señalado anteriormente, el tercero de los motivos, por el cauce del artículo 88.1. d) de la LJCA sirve a la recurrente para alega violación de los artículos 14 y 139.1 de la Constitución.

La diferencia de tipos de gravamen dentro del mismo territorio del Estado se haría difícil de entender a la luz de la doctrina constitucional sobre la materia, de la que es ejemplo 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."

Bajo esta doctrina, el motivo debería ser estimado.

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 interterritorial 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, es deben entenderse declaraciones de esta Sala como las que a continuación se recogen.

Ya en los Fundamentos de Derecho Noveno, Décimo y Décimoprimero de la Sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004 (recurso de casación número 7893/1999) se dijo:

"*(...)*

....

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 Concierto 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, entendiendo 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 de 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 proscribe 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."

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 (recuso 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 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 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).

Por lo expuesto, el motivo no puede ser acogido.

OCTAVO.- 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 1.200 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,

F A L L A M O S

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación número 610/2009, interpuesto por Dª Elisa Hurtado Pérez, Procuradora de los Tribunales, en nombre de **UNION GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA (UGT-RIOJA)**, 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 dos mil ocho, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 1444/05, 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 Huelin Martínez de Velasco

José Antonio Montero Fernández

Óscar González González

Ramón Trillo Torres

Manuel Martín Timón

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO DON ÓSCAR GONZÁLEZ GONZÁLEZ A LA SENTENCIA DICTADA EN ESTA SALA (SECCIÓN SEGUNDA) EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 610/2009 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 entre las distintas Comunidades Autónomas, en contra de la prohibición que de ello hace el artículo 138.2 de la Constitución.

Óscar González González

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 aquélla 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

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. 610/2009

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 EXCMO. SR. MAGISTRADO D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO A LA SENTENCIA DICTADA EN ESTA SALA (SECCIÓN SEGUNDA) EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 610/2009

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:

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 rsuelve 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 requisitios cuando las normas proceden de una entidad subestatal y el mecanimo 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. Un decisión conforme al Derecho Comunitario, después de esa sentencia, exigía una actividad probatoria que no se ha llevado a cabo.

Esta omisión constituye, desde luego, una infracción del Derecho Nacional, pero también del Derecho Comunitario al no hacer lo que el TJUE

consideraba que había que hacer para decidir sobre la problemática de Ayudas de Estado, que era la clave del litigio.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

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.