Roj: STSJ PV 3885/2012
Id Cendoj: 48020330012012100706
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 1
Nº de Recurso: 1389/2008
Nº de Resolución: 552/2012
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: MARIA YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1389/2008

DE Ordinario

SENTENCIA NUMERO 552/2012

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

MAGISTRADOS:

D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ

Dª. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

En BILBAO (BIZKAIA), a cinco de julio de dos mil doce.

La Seccion 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número **1389/2008** y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: NORMA FORAL 5/2008 DE 30 DE JUNIO DE LAS JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA PUBLICADA EN EL B.O.B. 132 DE 10-7-08 POR LA QUE SE APRUEBAN MEDIDAS FISCALES PARA INCENTIVAR LA ACTIVIDAD ECONOMICA DE ADAPTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LA REFORMA CONTABLE Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS. ***. $ Y NORMA FORAL 7/2008 DE 10 DE DICIEMBRE APRUEBA MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA 2009.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : COMUNIDAD AUTONOMA DE LA RIOJA, representada por el Procurador D. FRANCISCO RAMÓN ATELA ARANA y dirigida por el Letrado D. JUAN M. CRIADO GÁMEZ.

- **DEMANDADA** : JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA, representadas por la Procuradora Dña. CONCEPCIÓN IMAZ NUERE y dirigidas por el Letrado D. JOSÉ LUIS AURTENETXE GOIRIENA.

-OTRA DEMANDADA: DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Dña. MONTSERRAT COLINA MARTÍNES y dirigida por el Letrado D. JOSÉ LUIS ECHEBERRÍA MONASTERIO.

Ha sido Magistrada Ponente la Iltma. Sra. Dña. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO.

I.- A N T E C E D E N T E S D E H E C H O

PRIMERO.- El día 3 de noviembre de 2.008 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Procurador D. FRANCISCO RAMON ATELA ARANA actuando en nombre y representación de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra determinados artículos de la Norma Foral 5/2008 de 30 de junio de las Juntas Generales de Bizkaia, por la que se aprueban medidas fiscales para

incentivar la actividad económica de adaptación del IS a la reforma contable y otras medidas tributarias, publicada en el BOB nº 132 de 10 de julio de 2008; quedando registrado dicho recurso con el número **1389/2008**.

En escrito presentado el día 5-3-09 se solicitó la ampliación del recurso a la Norma Foral 7/2.008, la que se acordó por resolución de fecha 14/04/2009.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare la nulidad de la resolución impugnada.

TERCERO .- En los escritos de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso.

CUARTO.- Por Auto de 5 de febrero de 2.010 se fijó como cuantía del presente recurso la de indeterminada.

QUINTO .- En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.- Por resolución de fecha 5 de marzo de 2.012 se señaló el pasado día 8 de marzo de 2.012 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II.- F U N D A M E N T O S D E D E R E C H O

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-administrativa se dirige contra determinados artículos de la Norma Foral 5/2008 de 30 de junio de las Juntas Generales de Bizkaia, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica de adaptación del IS a la reforma contable y otras medidas tributarias, publicada en el BOB nº 132 de 10 de julio de 2008 ampliado al recurso a la impugnación de la NF 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para el 2009, publicada en el BOB nº 244, de 19 de diciembre.

La parte recurrente solicita la nulidad de pleno derecho y con fundamento, en síntesis, en los siguientes motivos:

1º.- Carácter reglamentario normas forales.

2º.- Desde el punto de vista procedimental, en la elaboración de la disposición foral, se advierte la omisión de un trámite especifico, en la medida en que, por dar nueva redacción, reitera sustancialmente preceptos que incluyen medidas fiscales que, de acuerdo con la *Sentencia del TS de 9 de Diciembre de 2.004* , son susceptibles de ser calificados inicialmente como Ayudas de Estado, y tales medidas han debido ser comunicadas con carácter previo a la Comisión Europea de conformidad con lo establecido por el *articulo 88.3* del Tratado Constitutivo de la CEE; y, ello, tanto por la imposibilidad de desconocerse las declaraciones de la Sentencia firme del Tribunal Supremo, como desde la directa aplicación de l *articulo 87.1 TCE* , haciéndose amplio desarrollo de dichos puntos de vista, y examen de cada uno de las medidas impugnadas. A continuación, examina los diversos aspectos que refuerzan su tesis y referidos a los criterios de autonomía fijados en las sentencias de 6 de septiembre de 2006 y 11 de septiembre de 2008, del TJUE , mostrando su discrepancia con la conclusión a la que se llega en las diferentes Sentencias dictadas por esta Sala con fecha 22 de diciembre de 2008, con relación a los Territorios Históricos y la CAPV, aportando para apoyar su tesis, el dictamen pericial suscrito el 17 de febrero de 2009 por D. Gustavo . Examina en particular las medidas incluidas en la NF 5/2008. Y por último, se hace referencia a la falta de comunicación previa a la Comisión Europea de las medidas incorporadas a la NF 7/96, en la redacción dada por la NF 5/2008 y las consecuencias de dicha omisión.

3º.- Infracción del principio de jerarquía normativa.

La Excma. Diputación Foral de Bizkaia, se opone al recurso, interesando su desestimación y la confirmación de la norma impugnada.

SEGUNDO.- Naturaleza reglamentaria de las Normas Forales.

Sobre esta cuestión nos remitimos al fundamento jurídico cuarto de la STS de 20 de diciembre de 2004, dictada en el rec. de casación 6745/99 . Asi como el Préambulo de la LO 1/2010 de modificación de la LOTC 2/79.

La STS de 30 de diciembre de 2004 , ha señalado:

" CUARTO.- En la instancia se planteó, en primer lugar, la naturaleza de las NN.FF tributarias de los Territorios Históricos porque las representaciones procesales de las Juntas Generales sostuvieron su carácter específico. La peculiar organización institucional de los Territorios Históricos (TTHH, en adelante) y la capacidad normativa atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley de Concierto Económico a aquéllos, hacía inaplicable a las NN.FF la revisión de oficio prevista en el artículo 102 LRJ y PAC . En síntesis, mantenían su carácter bifronte de las instituciones de los TTHH, de manera que, en tanto participan de la naturaleza de Administración local, se ven afectados por la aplicación de la LRJ y PAC. Pero cuando actúan, como en este caso, en el ejercicio de sus competencias forales reconocidas por desarrollo de la Disposición Adicional Primera de la Constitución , dentro de un procedimiento parlamentario para la aprobación de las NN.FF, no les resulta aplicables las disposiciones relativas al procedimiento administrativo común. En cualquier caso, según el criterio de las Juntas Generales las NN.FF, no constituyen reglamentos dictados en desarrollo de una Ley, sino que son disposiciones reglamentarias insertas en el Concierto Económico y en el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV, en adelante) en virtud de competencia exclusiva y no de jerarquía normativa.

Es cierto que la naturaleza de las NN. FF vascas y, en concreto, las tributarias han suscitado una controversia que no se limita al ámbito doctrinal, sino que trasciende a las previsiones normativas y, muy especialmente, a su interpretación judicial en el ámbito constitucional y contencioso- administrativo.

La Constitución "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales" y señala 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 (Disposición Adicional primera).

El artículo 2 del EAPV se refiere a los TTHH como titulares del derecho a forman parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquellos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (art. 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada TH por lo dispuesto en el Estatuto (art. 37.2). El propio Estatuto recoge diversas competencias propias de los TTHH y menciona en el artículo 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El artículo 41, en fin, señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios prescisando que "las Instituciones competentes de los TTHH 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 idéntica finalidad".

Pero es evidente que el EAPV no configura las Juntas Generales como cámaras legislativas y es, igualmente, claro que no pueden dictar normas con valor de ley. En el sistema constitucional español, como advierte el Tribunal de instancia, las Cortes Generales, como representantes del pueblo español-en el que reside la soberanía nacional y del que emanan los poderes del Estado- ejercen la potestad legislativa del Estado (art. 66.2 CE), sólo sujeta al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (art. 161.1 CE); y, en el ámbito territorial del País Vasco, es, solamente, el Parlamento Vasco el que ejerce la potestad legislativa, según resulta del artículo 25 EAPV , sometida también al mencionado control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional. Y, en este mismo sentido, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre , de relaciones entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos" (LTH, en adelante) establece que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2).

Ahora bien, también es cierto que el artículo 8 de la LHT establece que, en las materias que sean de la competencia exclusiva de los TTHH, las normas emanadas de sus Órganos Forales se aplicarán con preferencia a cualesquiera otras. Lo que parece suponer que las NNFF aprobadas por las Juntas Generales no estarían subordinadas a la Ley. Esto es, parece que sustituye el principio de jerarquía por el de competencia en las relaciones internormativas, lo que tiene, sin embargo, difícil encaje en el sistema constitucional de fuentes si la conclusión cierta, antes expuesta, es que el producto normativo de las Juntas Generales no tiene el valor de ley formal.

Lo cierto es que en torno a las dudas suscitadas por la naturaleza jurídica de las NNFF giran una serie de intentos de singularización para sustraerlas de los controles jurídicos ordinarios que corresponden a la jurisdicción contencioso- administrativa.

La Disposición Adicional primera de la LJCA (Ley 29/1998, de 13 de julio) dispone que "la referencia del apartado 3, letra a) del artículo 1 incluye los actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho publico adoptados por los órganos competentes de las Juntas Generales de los Territorios Históricos", con lo que pudiera entenderse que éstas son equiparadas a las cámaras legislativas. Y la misma norma, ahora de manera expresa, excluye a las decisiones o resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral del control contencioso-administrativo. Asimismo, la Ley 4/1999 introdujo una Disposición Adicional, la decimosexta, en la LRJ y PAC que excluye de la consideración de Administración Pública, a los efectos de esta Ley, a las Diputaciones Forales y las Administraciones institucionales de ellas dependientes, así como a las Juntas Generales de los TTHH, salvo cuando dicten actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho público.

Pero estas disposiciones no han logrado excluir a las NN.FF del control contencioso. Pues para ello hubiera sido necesario reformar la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC, en adelante) para someterlas al control de constitucionalidad, y al no haberse producido una reforma en tal sentido no es posible sustraerlas a la única revisión jurisdiccional posible y necesaria, desde los postulados constitucionales, que es la que ejerce el orden contencioso- administrativo, efectuando una interpretación "ex constitutione" de las referidas Disposiciones Adicionales que no imponen necesariamente una exclusión imposible desde las exigencias de la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) y sumisión de los poderes públicos al Derecho, sólo realizable, si se reconoce un efectivo control jurisdiccional (judicial ordinario o constitucional).

Así ocurre que el intento de establecer el control del Tribunal Constitucional para las NN.FF no se plasmó en la reforma de su Ley Orgánica llevada a cabo por LO 9/1999 . En efecto, no llegó a aprobarse la enmienda que pretendía que las NN.FF estuvieran únicamente sometidas al control de constitucionalidad y que el Tribunal Constitucional fuera el competente para resolver los conflictos que se plantearan entre la Administración del Estado y cualquiera de los TTHH. Sólo si ésto ocurre podrá darse a la Disposición Adicional primera de la LJCA una interpretación diferente a la integradora que aquí se propugna, consistente en que la referencia que se hace al apartado 3, letra a) del artículo 1 en relación con los actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derechos de las Juntas Generales de los TTHH no excluye el control ordinario de sus NN.FF que corresponde a los Tribunales del orden contencioso-administrativo.

Es verdad que se ha tratado de explicar la naturaleza de las NN.FF considerándolas como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos, derivados directamente del EAPV que define las competencias exclusivas de los TTHH estableciendo una especie de reserva reglamentaria a favor de éstos (arts. 37.3 y 25). Pero, con independencia de que ello no es un argumento para excluir el control de la jurisdicción contencioso-administrativa desde el momento que se parte de que las NN.FF no tienen valor formal de ley, la aceptación de tal categoría normativa, tiene dos importantes objeticiones. De una parte, supondría contradecir principios básicos del sistema de fuentes establecido en la Constitución, según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 13 de febrero , puso de manifiesto que en nuestro ordenamiento no existía reserva reglamentaria. Y, de otra y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia de esta Sala que ha revisado y controlado las NN.FF y ha afirmado la efectividad del principio de legalidad.

Las propias NN.FF reconocen la subordinación a la Ley y la Ley del Concierto define los principios a los que ha de sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria de los TTHH.

En definitiva, la capacidad normativa de los TTHH se ejerce en el marco de la Ley, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Constitución ."

En el Preámbulo de la LO 1/2010, podemos leer "La *disposición adicional primera de la Constitución* proclama que ésta *ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales* , y añade que *la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía* .

De acuerdo con ello, el *Estatuto de Autonomía para el País Vasco* reconoce en su *artículo 3* a *cada uno de los territorios históricos que integran el País Vasco* la facultad de *en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno* , reconocimiento que reitera el *artículo 24.2* y que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto

de un núcleo competencial exclusivo (*artículo 37.2*), en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede entrar (*artículo 25.1* : *El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa..., sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el artículo 37 del presente Estatuto*).

A ese núcleo competencial exclusivo de los territorios históricos pertenecen destacadamente el sistema fiscal (*artículos 37.3.f del Estatuto* , y *40* y *41* , a los que aquél se remite), que es propio de cada uno de ellos y se regula *mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios* , lo que supone que *las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario* (*artículo 41.2.a*).

De ello viene a resultar que son las Juntas Generales de cada territorio quienes tienen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la hacienda foral, regulación que realizan mediante la aprobación de normas forales, que tienen naturaleza reglamentaria, puesto que la llamada *Ley de Territorios Históricos (LTH), de 25 de noviembre de 1983* , reserva al Parlamento Vasco en exclusiva la facultad de dictar normas con rango de Ley en su *artículo 6.2* ."

TERCERO.- Sobre los vicios procedimentales, negación de la autonomía institucional, procedimental y económica, la calificación del beneficio fiscal como ayuda de estado. Infracción del principio de jerarquía normativa.

Los dos grupos de motivos se van a estudiar de forma conjunta.

Comenzando por el último, se argumenta sobre la infracción del principio de jerarquía normativa en que incurrirían los preceptos impugnados, lo que abunda en lo ya desarrollado en torno a la autonomía del procedimiento. En concreto, se alega que los artículos de las Normas Forales 5/2008 examinados en el fundamento jurídico segundo de la demanda, incorporan a la NF 6/2007, unas ventajas, aplicables en exclusiva a determinadas empresas (las sometidas a la normativa de Bizkaia) e infringen diversas normas de la CE, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del mismo Concierto Económico, con alusión a la infracción del principio constitucional de solidaridad, igualdad y el articulo 3, letras b) y c) del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002 y articulo 41 de EAPV.

Acerca de los vicios procedimentales, la calificación de ayudas de estado, y la negación de autonomía, económica, institucional y financiera, las posiciones de las partes coinciden con las ya articuladas en otros muchos recursos idénticos, a los que el Tribunal ha dado respuesta en términos que hoy debemos reiterar en fundamento de la desestimación del recurso, por exigencias del principio de unidad de doctrina, derivado de los principios de igualdad y seguridad jurídica Además el Tribunal Supremo en S.S. de fecha 3 abril de 2012, ha desestimado los recursos de casación nº 647/09 y 1048/2009 interpuestos por La Comunidad Autónoma de la Rioja frente a las Sentencias dictadas por esta Sala de fecha 22 de diciembre de 2008, en los RCA 65/2006 y 919/2005 , respectivamente, y el primero de ellos, sobre impugnación del Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de Diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de Junio, del Impuesto sobre Sociedades, así como del Acuerdo de convalidación de las Juntas Generales de Bizkaia de 1 de Febrero de 2006 y el segundo de ellos, sobre el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, del Consejo de Diputados de 24 de mayo, que modifica la Norma Foral 2471996, de 5 de julio, del Impuesto de Sociedades, dando nueva redacción a los artículos 11 , 15.11 , 29.1a) y 37 así como las Disposiciones Adicionales y Finales, en la medida en que se refieran y afecten a dichos preceptos e igualmente se solicita la nulidad del Acuerdo de Convalidación de las Juntas Generales de 13 de junio de 2005.

Nos remitimos ahora a uno de dichos precedentes, Sentencia de fecha 22 de diciembre de 2008 (R.C.A. nº 65/2006).

Las conclusiones alcanzadas por la Sala, en la Sentencia transcrita, se han visto confirmadas por la STS de 3 de abril de 2012, dictada en el rec. 1048/2009 , que parcialmente se transcribe, en los siguientes términos:

" *CUARTO.- El segundo motivo no puede prosperar porque la recurrente viene a criticar la interpretación dada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 a los artículos 87 y 88 del Tratado de la Comunidad Europea, que es seguida por el Tribunal de Instancia en la sentencia impugnada, pretendiéndose que esta Sala interprete de modo diferente los conceptos de autonomía institucional, de procedimiento y económica, lo que no es posible, al ser la doctrina que sienta vinculante por los órganos jurisdiccionales internos.*

Esta circunstancia determina que las representaciones de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y de la Diputación Foral hayan opuesto la inadmisibilidad del motivo, que no puede aceptarse porque el Tribunal de Justicia dejó al órgano jurisdiccional remitente la determinación y examen de

todas las cuestiones que exceden de la interpretación del Derecho Comunitario, al no corresponderle declarar si las normas forales controvertidas constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 del Tratado, ya que "tal operación implicaría que el Tribunal de Justicia procediera a la determinación, la interpretación y la aplicación del Derecho nacional aplicable, así como a un examen de los hechos, funciones que competen al órgano jurisdiccional remitente, mientras que el Tribunal de Justicia solamente es competente para interpretar el concepto de ayuda de Estado en el sentido de dicha disposición, con objeto de proporcionar al citado órgano jurisdiccional criterios que le permitan resolver los litigios de los que conoce " (párrafo 139 de la sentencia prejudicial).

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

En cambio, ante las dudas de la Comisión Europea, y de la propia Comunidad Autónoma recurrente, entre otras, en sus observaciones al Tribunal de Justicia en los asuntos prejudiciales, al aducirse, en relación a la autonomía económica que el coeficiente de imputación estaba infravalorado, por lo que los Territorios Históricos contribuían de menos de lo que debieran a las cargas del Estado, así como sospechas de la existencia de compensaciones ocultas del Gobierno Central en sectores como la Seguridad Social, o derivados de la garantía del Gobierno Central de un servicio público mínimo o del propio funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial, el Tribunal de Justicia ,no obstante declarar que la concesión de beneficios fiscales por el ente territorial no conlleva necesariamente una reducción del coeficiente de imputación, y que debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre la medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los impuestos puestos a cargo del Estado español, dejó al órgano judicial interno la última decisión de determinar si los flujos financieros entre el País Vasco y el Gobierno Central esconden o no compensaciones financieras que compensen las caídas de recaudación, por las medidas impugnadas.

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

En efecto, tras analizar los rasgos fundamentales del régimen económico-financiero de relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, afirma que no se encuentra tampoco en condiciones de identificar el flujo financiero que haya podido derivar de la vigencia de las medidas fiscales recurridas de la hipotética garantía de un servicio público mínimo o del Fondo de Compensación Interterritorial, aunque señala, en relación al primer extremo, que no le consta la existencia de disposición que lo establezca, y que la experiencia pone en duda tal flujo compensatorio en el contexto de las normas tributarias enjuiciadas, dado que la Comunidad Autónoma del País Vasco se sitúa en el grupo de las Comunidades españolas de mayor renta por habitante, y que no ha estado entre 1996 y 2005, ni está actualmente, en situación que requiera la ayuda del Gobierno Central para la atención de servicios mínimos básicos ni de dotaciones a la inversión con recursos del Fondo de Compensación Interterritorial previsto por el artículo 158.2 CE y Ley 29/1990, de 26 de diciembre.

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

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

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

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

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

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

En 2002 se aprueba el nuevo Concierto Económico en el que se introducen algunas novedades referentes al cupo, y en el ámbito de este Concierto se han aprobado dos leyes quinquenales del cupo (2002 y 2007).

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

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

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

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

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

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

Por otra parte, no cabe mantener la existencia de fórmulas encubiertas de financiación desde el Estado a la Comunidad Autónoma Vasca por los ajustes a la recaudación y otras correcciones que se aplican sobre el cupo, ya que no se trata de reducciones en la aportación de las Haciendas vascas a los gastos del Estado, sino de ajustes técnicos, que se descuentan en algunos casos directamente de la aportación y que vienen a compensar la recaudación por tributos que, siendo imputables al País Vasco, son recaudados por el Estado, como ocurre en los casos del IVA en la importación y de los Impuestos Especiales. Esta materia aparece regulada en los arts. 53 , 54 y 55 de la ley del Concierto Económico .

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

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

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

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

Finalmente, y respecto a las relaciones financieras de los Territorios Históricos, tampoco cabe invocar la ley de Aportaciones para negar la autonomía económica de las instituciones forales vascas, ya que el fondo de solidaridad vasca resulta irrelevante al carecer de toda incidencia en el plano de las relaciones financieras con el Estado o con las demás Comunidades Autónomas, aparte de que dicho fondo no permite compensar consecuencias recaudatorias derivadas de diferencias normativas.

Por lo expuesto, la desestimación del motivo segundo también se impone"

Por último, la STS de 3 de abril de 2012 , antes citada, desestima los motivos del recurso de casación, referidos a la transgresión por la Sentencia impugnada de los principios de igualdad y de unidad de mercado, en el fundamento de derecho séptimo.

CUARTO.- En consecuencia de todo lo anterior, y no apreciando motivos de prosperidad del recurso, procede confirmar las disposiciones normativas recurridas, sin hacer especial pronunciamiento en costas.- Artículo 139.1 LJCA -.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

F A L L O

QUE DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON JAIME GOYENECHEA PRADO EN REPRESENTACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA CONTRA DETERMINADOS ARTICULOS DE LA NORMA FORAL 5/2008, DE 30 DE JUNIO DE LA JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA POR LA QUE SE APRUEBAN MEDIDAS FISCALES PARA INCENTIVAR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ADAPTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LA REFORMA CONTABLE Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS, PUBLICADA EN EL BOB Nº 132, DE 10 DE JULIO, AMPLIADO A LA NORMA FORAL 7/2008, DE 10 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBAN MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA 2009 Y CONFIRMAMOS DICHAS DISPOSICIONES, SIN ESPECIAL IMPOSICIÓN DE COSTAS .

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **DIEZ DÍAS** , contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos exigidos y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el grupo Banesto (Banco Español de Crédito), con nº 4697 0000 93 1389 08, de un **depósito de 50 euros** , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Iltmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el/la Secretario doy fe en BILBAO (BIZKAIA), a 5 de julio de 2012.