



Roj: STS 4329/2013  
Id Cendoj: 28079130022013100858  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 3782/2011  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN  
Ponente: MANUEL VICENTE GARZON HERRERO  
Tipo de Resolución: Sentencia

### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a dos de Julio de dos mil trece.

**VISTO** por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente Recurso de Casación número 3782/11 interpuesto por **la Comunidad Autónoma de Castilla y León**, contra la sentencia dictada, con fecha 9 de mayo de 2011, por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Bilbao, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el Recurso Contencioso-Administrativo número 326/2009, seguido contra la Norma Foral 21/2008 de 18 de diciembre, de las Juntas Generales de Álava (publicada en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava nº 149 de 29 de diciembre) de Ejecución Presupuestaria para el año 2008.

Han sido partes recurridas las **Juntas Generales de Álava** y la **Diputación Foral de Álava**.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Bilbao, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 9 de mayo de 2001, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "**FALLAMOS:** Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la Norma Foral 21/2008, de 18 de diciembre, de las Juntas Generales de Álava (publicada en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava nº 149 de 29 de diciembre) de Ejecución Presupuestaria para el año 2008 en cuanto afecta al Impuesto de Sociedades y, en consecuencia, la confirmamos. No se efectúa especial imposición de las costas procesales originadas en esta instancia".

**SEGUNDO.-** Contra la anterior sentencia, por la Letrada de los Servicios Jurídicos de la Junta de Castilla y León se interpone Recurso de Casación al amparo de los siguientes motivos: "Primero.- Al amparo del artículo 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, que ha producido indefensión a esta parte, al haberse dictado sentencia con omisión absoluta de la valoración de la prueba practicada a instancia de esta representación. Segundo.- Antes de entrar en los siguientes motivos en los que vamos a articular el recurso, ha de tenerse en cuenta algo que ya se ha dicho, y que complica extraordinariamente la impugnación, y es la circunstancia de que la sentencia que impugnamos ha recogido solo y exclusivamente un Fundamento de Derecho, el tercero en concreto, para analizar el fondo del asunto, pero limitándose en todo momento a hacer una reproducción de otro pronunciamiento judicial que no identifica. Tercero.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional, en cuanto a la apreciación de la existencia de autonomía institucional de la entidad autora de la Norma Foral, toda vez que la sentencia impugnada considera que partiendo de la sentencia del TJCE de 11 de septiembre, se cumple tal criterio, lo que a juicio de esta representación supone la vulneración del artículo 3 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, que determina el régimen jurídico de las Instituciones de los Territorios Históricos. Cuarto.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional, en cuanto a la apreciación por la sentencia impugnada, de la existencia de autonomía de procedimiento de la entidad autora del Decreto Foral Norma. Quinto.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional, en cuanto a la apreciación de la existencia de autonomía económica de la entidad autora de la Norma Foral, la sentencia vulnera los artículos 7, 9, 49, 52 a 60 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, así

como el artículo 7 de las respectivas Leyes quinquenales que aprueban la metodología de determinación del cupo, esto es, Leyes 44/1988, 7/1993, 37/1997, 13/2002 y 29/2007.". Termina suplicando de la Sala case y anule la sentencia recurrida.

**TERCERO.-** Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 19 de junio de 2013, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- ANTECEDENTES

Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, la sentencia de 9 de mayo de 2011, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Bilbao, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 326/2009 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la Norma Foral 21/2008 de 18 de diciembre, de las Juntas Generales de Álava (publicada en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava nº 149 de 29 de diciembre) de Ejecución Presupuestaria para el año 2008 en cuanto afecta al Impuesto de Sociedades.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

### SEGUNDO.- MOTIVOS DE CASACIÓN

"Primero.- Al amparo del artículo 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, que ha producido indefensión a esta parte, al haberse dictado sentencia con omisión absoluta de la valoración de la prueba practicada a instancia de esta representación.

Segundo.- Antes de entrar en los siguientes motivos en los que vamos a articular el recurso, ha de tenerse en cuenta algo que ya se ha dicho, y que complica extraordinariamente la impugnación, y es la circunstancia de que la sentencia que impugnamos ha recogido solo y exclusivamente un Fundamento de Derecho, el tercero en concreto, para analizar el fondo del asunto, pero limitándose en todo momento a hacer una reproducción de otro pronunciamiento judicial que no identifica.

Tercero.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional , en cuanto a la apreciación de la existencia de autonomía institucional de la entidad autora de la Norma Foral, toda vez que la sentencia impugnada considera que partiendo de la sentencia del TJCE de 11 de septiembre, se cumple tal criterio, lo que a juicio de esta representación supone la vulneración del artículo 3 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre , que determina el régimen jurídico de las Instituciones de los Territorios Históricos.

Cuarto.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional , en cuanto a la apreciación por la sentencia impugnada, de la existencia de autonomía de procedimiento de la entidad autora del Decreto Foral Norma.

Quinto.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional , en cuanto a la apreciación de la existencia de autonomía económica de la entidad autora de la Norma Foral, la sentencia vulnera los artículos 7 , 9 , 49 , 52 a 60 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco , así como el artículo 7 de las respectivas Leyes quinquenales que aprueban la metodología de determinación del cupo, esto es, Leyes 44/1988, 7/1993, 37/1997, 13/2002 y 29/2007.".

### TERCERO.- DELIMITACIÓN DEL DEBATE

Es manifiesto que esta Sala ha resuelto asuntos sustancialmente idénticos al que ahora decidimos por lo que en virtud del principio de unidad de doctrina hemos de estar a lo en ellas declarado. En este sentido, en nuestra sentencia de 3 de abril de 2012 declarábamos:

"F. J. Segundo.- El primer motivo no puede ser aceptado por las siguientes razones:

En primer lugar, aunque es cierto que la recurrente no pudo solicitar el recibimiento a prueba a los efectos de acreditar los hechos determinantes de las tres autonomías a que hace referencia la sentencia del

Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 (caso de Azores ), al haberse tramitado con anterioridad a la misma, no lo es menos que, no obstante mantener la pretensión de nulidad de la Norma impugnada por considerar que las medidas fiscales que establecía tenían el carácter de ayudas de Estado, dejó pasar el periodo probatorio sin proponer prueba de ningún tipo en defensa de su derecho.

Además, planteada por el Tribunal de instancia cuestión prejudicial, la parte tuvo la oportunidad de efectuar las observaciones que estimó oportunas ante el Tribunal de Justicia.

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

Por otra parte, no existe precepto de Derecho interno, que obligara al Tribunal remitente a abrir un periodo probatorio tras la resolución de la cuestión prejudicial de interpretación.

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

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

F. J. Tercero.- En los motivos segundo, tercero y cuarto la Comunidad recurrente niega que los Territorios Históricos tengan autonomía institucional, de procedimiento y económica, requisitos imprescindibles para que las normas fiscales vascas no puedan considerarse como selectivas desde el punto de vista territorial., ante la reciente doctrina sentada por el Tribunal de la Unión en los asuntos Azores y Territorios Históricos del País Vasco, que supera la postura tradicional de la Comisión Europea.

Estos motivos van seguidos de un quinto, que, en realidad representa la conclusión de la Comunidad Autónoma recurrente de que, por lo anteriormente expuesto, los incentivos fiscales controvertidos constituyen ayudas en el sentido del artículo 87 de la CE , que debieron haberse comunicado a la Comisión a tenor de lo dispuesto en el artículo 88 .4.

Debemos despejar, ante todo, sin embargo, la inadmisibilidad que postula la Diputación Foral, al amparo de lo dispuesto en el art. 93.2.b) de la Ley Jurisdiccional , en cuanto aduce, por un lado, que los motivos segundo a cuarto contienen una crítica a la resolución del TJUE, que nada tiene que ver con la infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, a que se refiere el artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional y, por otro, la falta de invocación de la infracción en la instancia como fundamento de la pretensión de la Comunidad recurrente.

Esta doble objeción debe rechazarse, no sólo porque en los motivos se viene a denunciar la infracción de la normativa comunitaria por parte de la sentencia recurrida, en relación con la normativa interna, sino también porque el Tribunal de Justicia se remite al órgano judicial interno para la determinación y examen de las cuestiones que exceden de la interpretación del derecho comunitario.

F. J. Cuarto.- El motivo segundo cuestiona la llamada autonomía institucional, esto es, que el ente territorial cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central.

La recurrente afirma que los órganos forales gozan de una autonomía limitada en materia tributaria en cuanto han de someterse, en el ejercicio de las atribuciones conferidas, <<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>>, como señala el artículo 41 del Estatuto de Autonomía, negando, además, la existencia de dicha autonomía por el hecho de la distribución de competencias entre los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma Vasca, al no asumir los Territorios Históricos competencias efectivas respecto a los gastos o al menos en relación a aquellos que resultan de importancia nuclear para la identificación y satisfacción de las necesidades públicas, en el marco de un régimen político-constitucional propio.

La primera parte de su argumentación tiene más relación con la autonomía de procedimiento, que es objeto de consideración en el siguiente motivo.

En todo caso, y como señaló el Tribunal de Justicia, lo esencial es que el legislador territorial pueda decidir libremente sobre la configuración de las disposiciones tributarias, sin que el hecho de que los Territorios Históricos deban respetar límites legales o constitucionales al adoptar sus normas tributarias permita cuestionar la autonomía.

Respecto a la segunda alegación, hay que reconocer que viene a rebatir la afirmación del Tribunal de Justicia de que hay que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco, para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos (apartado 75), matizando de esta forma la doctrina sentada en el caso de las Azores.

Pues bien, desde el momento que la Sala de lo Contencioso sigue en este punto la interpretación sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que vincula a los órganos jurisdiccionales internos, incluyendo al Tribunal Supremo, el motivo no puede prosperar.

En definitiva y como declara el Tribunal de Justicia en el apartado 87 <<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>>.

F. J. Quinto.- En el siguiente motivo (tercero), la recurrente parte de que el criterio esencial para determinar la autonomía de procedimiento es la posibilidad de que la entidad infraestatal adopte, en virtud de sus competencias, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno Central pueda intervenir directamente en su contenido, como afirma el Tribunal de Justicia.

Asimismo, admite la puntualización que realizó el Tribunal de Justicia de que esta autonomía no se ve reducida porque tenga lugar 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.

Sin embargo, cuestiona que no tenga relevancia el control jurisdiccional sobre las normas forales, dada la compleja naturaleza jurídica de las normas dictadas por las Diputaciones Forales, olvidando de nuevo que sobre esta cuestión el Tribunal de Justicia, en el apartado 79, se pronunció expresamente señalando << .... En efecto, lo relevante para verificar la existencia de autonomía no es el control del juez sino el criterio que ese juez siga a la hora de realizar su control>>, y en el apartado 80 que <<El control de legalidad tiene como función hacer que se respeten los límites preestablecidos de las competencias de diferentes poderes, órganos o entidades del Estado, pero no determinar esos límites. Como adujo el Gobierno español en la vista, la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de Derecho>>.

Asimismo, la recurrente discrepa sobre la función que los principios constitucionales y estatutarios cumplen en el reparto del poder tributario entre los distintos niveles de gobierno que la Constitución reconoce, a pesar de que el Tribunal de Justicia entiende que <<no puede concluirse que aquéllos menoscaban la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta (apartado 101 de la sentencia), agregando, en cuanto al principio de solidaridad (definido en el artículo 138 de la Constitución) que <<..... no parece que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos (apartado 102), y en el apartado 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, aún 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 orden jurisdiccional>>; y respecto al principio de armonización fiscal enunciado en el artículo 3 del Concierto Económico 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>> (apartado 106).

En definitiva, el Tribunal de Justicia no considera como esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, reconociendo, a la vista de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, que el Gobierno Central no puede intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de tales principios u otros establecidos.

Ante estas afirmaciones, resulta correcta la conclusión a que llega la Sala de instancia en este extremo, pues se atiende estrictamente a la interpretación dada por el Tribunal de la Unión Europea.

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

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

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

Pues bien, el Tribunal de Justicia, tras analizar el régimen de la determinación del cupo, y constatar que el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas, en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España, llegó a la conclusión de que la concesión de beneficios fiscales por el ente territorial no conlleva necesariamente una reducción del coeficiente de imputación; y respecto a la posibilidad de que dicho coeficiente estuviese infravalorado indica que <<una infravaloración de dicho coeficiente tan solo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos. Ahora bien, debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español>> (apart. 129). En definitiva, para el Tribunal lo decisivo no es el nivel en que se sitúa el cupo, sino si dicho nivel se ve o no afectado por una reducción de impuestos en las Haciendas locales.

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

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

entre el País Vasco y el Gobierno Central esconden o no compensaciones financieras que compensen las caídas de recaudación por las medidas impugnadas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

F. J. Noveno.- La desestimación de los motivos segundo, tercero y cuarto comporta, a su vez, el rechazo del quinto, quedando por resolver el último motivo, en el que se denuncia la vulneración de preceptos constitucionales, y que tampoco resulta estimable, pues esta Sala tiene reconocido en sentencias de 19 de julio de 1991 (Recurso de Apelación 1148/89), 30 de octubre de 1999 (Recurso de Casación 670/95), 30 de

noviembre de 1999 (Recurso de Casación 2283/95 ), 9 de diciembre de 2004 (Recurso de Casación 7893/99 ), 28 de mayo de 2008 (Recurso de Casación 7700/2002 ) y 22 de enero de 2009 (Recurso de Casación 3372/2004 ) y también el Tribunal Constitucional , sentencias 37/1981, de 16 de noviembre , 76/1988, de 26 de abril , 37/1987, de 20 de marzo , 150/1990, de 4 de octubre , y 96/2002, de 24 de abril , que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el artículo 2º de la Ley del Concierto -mantener, establecer y regular su régimen tributario- hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece dicha Ley en sus arts. 3º y 4º a tal autonomía -respeto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración con éste y entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria , adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc.-, no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común, y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica ni como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la realidad de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas y con la de que, en virtud de ella, pueda ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales. Del propio modo, la impugnación de cualquier Norma Foral por proscripción de privilegios y de variación de la presión fiscal, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y del libre movimiento de capitales y mano de obra y atemperación a los criterios que rigen la política económica general- exige algo más que su enunciación apodíctica.

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

#### **CUARTO.- COSTAS**

Todo lo razonado comporta la desestimación del Recurso de Casación con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

#### **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por la **Comunidad Autónoma de Castilla y León** contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Bilbao del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 9 de mayo de 2011, dictada en el Recurso Contencioso-Administrativo número 326/2009 con la preceptiva condena en costas a la parte recurrente, si bien con la limitación expresada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon

#### **Voto Particular**

#### **VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. D. Manuel Vicente Garzon Herrero EN LA SENTENCIA RECAÍDA EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 3782/2011**

Reitero el contenido del voto particular formulado en la sentencia de 3 de abril de 2012 :

"ANTECEDENTES DE LA SITUACIÓN ACTUAL.- Esta Sala viene resolviendo litigios sobre Normas Forales Vascas, al menos, desde el 19 de julio de 1991, y siempre con pronunciamientos anulatorios. La sentencia que supone un punto de inflexión en nuestra jurisprudencia por afrontar, desde la perspectiva del

Derecho Comunitario, la problemática de las Ayudas de Estado, es la de 9 de diciembre de 2004 , sentencia con pronunciamiento también anulatorio.

Esa sentencia es el punto de arranque de los litigios sobre Normas Forales Vascas ahora controvertidas por diversas razones:

- A) Es la última dictada conteniendo un pronunciamiento de fondo sobre las normas ahora recurridas.
- B) Es antecedente y origen de las resoluciones impugnadas.

Las nuevas normas dictadas, las que ahora enjuiciamos, han sido objeto de incidentes de suspensión, y de ejecución de sentencia (por estimarse que no cumplían lo acordado por la sentencia de 9 de diciembre de 2004 ).

Los incidentes, de ejecución de sentencia y de suspensión, como es sabido, contienen pretensiones que están conectadas con la pretensión del asunto principal, pero su objeto es radicalmente distinto del que constituye el asunto principal del pleito.

(Los incidentes de ejecución de la sentencia de 9 de diciembre de 2004 estaban conectados con aquella sentencia, pero eran extraños al objeto de este litigio. También eran extraños a la cuestión de fondo que se decide en este proceso los incidentes de suspensión planteados, por la básica consideración de no existir identidad entre el objeto procesal del incidente y el objeto del pleito principal).

Pese a esta independencia, y con la idea de que la sentencia Azores había supuesto un cambio radical en la concepción del TJUE sobre el alcance y contenido de las Ayudas del Estado, se resolvieron los incidentes de suspensión y de ejecución de sentencia referidos tomando en consideración el cambio de doctrina que dicha sentencia supuestamente contenía.

He manifestado mi oposición a tal proceder mediante votos particulares continuados, por entender que esa sentencia Azores nada tenía que ver con las pretensiones incidentales de ejecución y suspensión planteadas ante nosotros. Además, consideraba que el contenido y alcance de dicha sentencia, como se ha demostrado, era mucho más problemático de lo que podría inicialmente suponerse.

La sentencia que ahora se dicta es la primera, sobre el fondo, en estos más de veinte años que no tiene un contenido anulatorio de las normas impugnadas, rompiendo injustificadamente, desde mi punto de vista, la trayectoria jurisprudencial.

Lo paradójico de la actuación mayoritaria, siempre en mi opinión, es que para la resolución de los incidentes cuyo contenido y objeto poco tenía que ver con las pretensiones actuadas en los procesos principales que ahora decidimos, se ha tomado como punto de referencia la sentencia Azores, (que examinaba la concepción de las Ayudas de Estado, por cierto en sentido de estimar su concurrencia) obviando el concreto objeto de las pretensiones incidentales que ante nosotros se dirimían. Por el contrario, y para la resolución de la cuestión de fondo, que es a lo que ahora nos enfrentamos, se ha omitido un estudio completo de las sentencia del TJUE de 9 de junio y 28 de julio de 2011 , entre los mismos litigantes que concurren en estos litigios, y cuyo objeto es altamente semejante al aquí controvertido, además de muy trascendente, y que, ahora sí, dirimen el fondo del asunto, sentencias que declaran las medidas enjuiciadas "Ayudas de Estado" . Tampoco se ha examinado la sentencia de casación recaída en el asunto Gibraltar, que también declara las normas impugnadas Ayudas de Estado, revocando, en este caso, la decisión del Tribunal de Primera Instancia, sentencia que, en mi opinión, vuelve a ser de singular trascendencia en el asunto que ahora resolvemos.

Estimo que esta posición apriorística sobre lo que la doctrina Azores suponía ha sido un lastre y ha predeterminado el fallo de este litigio.

Parece inferirse, de lo acaecido hasta ahora, que el TJUE ha abandonado la doctrina de la sentencia Azores o la ha hecho inaplicable. El Tribunal Supremo, por el contrario, la acoge, la mantiene y la consagra, pese a que el TJUE, hasta ahora, ha rehuido su aplicación en los asuntos en que inicialmente podía tener vigencia.

**SOBRE LA PRUEBA.**- Entrando en el examen de los específicos motivos de casación, las partes alegan, casi de modo general, la vulneración de las normas probatorias por no recibir el Tribunal de Instancia el proceso a prueba, y no practicar la necesaria para la resolución del litigio.

El Auto de la Sala de Instancia de 22 de junio de 2009, y, en este punto, la posición de la sentencia mayoritaria, reflejan una concepción exclusivamente privatista del proceso contencioso.

El artículo 61.1 de la Ley Jurisdiccional se separa en este punto, de modo notorio, de la regulación de la L.E.C. y establece: *"El Juez o Tribunal podrá acordar de oficio el recibimiento a prueba y disponer la práctica de cuantas estime pertinentes para la más acertada decisión del asunto"*, obsérvese que la expresión *"cuando lo estime pertinente para la más acertada decisión del asunto"* no tiene equivalente en las normas civiles.

Es decir, en el proceso contencioso no sólo no rige, sino que es errónea, la idea de que el juez no debe practicar pruebas no solicitadas por las partes. Contrariamente, si lo estima procedente y conveniente para la más adecuada solución del asunto, *"puede"* y sobre todo *"debe"* hacerlo. El interés público que late en el proceso contencioso justifica que la controversia fáctica no quede al arbitrio de las partes. Si hay un proceso contencioso en que ese interés público sea patente, y que trasciende a la posición de las partes, es éste.

No comparto por ello, sino que discrepo, de la doctrina, que en este punto crucial, mantiene la posición mayoritaria.

Planteado en estos términos el problema, la cuestión radica en decidir si era necesaria la prueba *"para la mejor decisión del asunto"*.

En mi opinión es evidente que sí, como lo demuestran las apreciaciones que en los párrafos siguientes efectúa el TJUE cuando resuelve la cuestión prejudicial planteada y cuyo contenido es del siguiente tenor:

*"El método de cálculo del cupo es particularmente complejo. La primera etapa de este cálculo consiste en valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto del Reino de España correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco. A dicho importe se aplica un coeficiente de imputación que debe reflejar, en principio, el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Reino de España. Por último, se procede a diversos ajustes, con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos.*

*De las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye en la primera etapa del cálculo, que consiste exclusivamente en una valoración de diversas cargas asumidas por el Estado español. En cuanto a los ajustes, éstos solamente pueden verse afectados de manera indirecta por una norma foral que establezca un régimen tributario más favorable para los contribuyentes a los que sea de aplicación dicha norma.*

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

*En la vista, la Comisión cuestionó el coeficiente de imputación actual, por considerar que está infravalorado y que, en consecuencia, los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas del Estado. Sin embargo, es preciso recordar una vez más que el Tribunal de Justicia únicamente es competente para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, y no para juzgar, en los asuntos principales, si el coeficiente de imputación calculado con arreglo a la Ley de 2002 sobre el cupo fue calculado correctamente desde el punto de vista económico o si está infravalorado.*

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

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

*De igual modo, corresponde a dicho órgano jurisdiccional examinar los efectos de ese proceso y verificar si, debido a la metodología adoptada y a los datos económicos tomados en consideración, la fijación del*

coeficiente de imputación y, de manera más general, el cálculo del cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

*En este sentido, si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último.*

*Ese examen puede indicar, en efecto, que una decisión de reducción de impuesto adoptada por la entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse.*

*Habida cuenta de estos límites, es preciso examinar si determinadas normas forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de compensación interterritorial, como afirma en particular la Comisión. A este respecto, hay que señalar que esta última no ha explicado sus alegaciones de manera precisa.*

*Procede, pues, concluir que, sobre la base de los elementos examinados y de cualesquiera otros elementos que el órgano jurisdiccional remitente estime pertinente, incumbe a este último verificar si los Territorios Históricos asumen la consecuencias políticas y financieras de una medida tributaria adoptada dentro de los límites de las competencias que tienen otorgadas .".*

Los términos que los textos citados contienen son, en mi opinión, inequívocos acerca de cual era la posición que el órgano jurisdiccional debió adoptar. Las expresiones: "*corresponde al órgano jurisdiccional*" , "*incumbe al órgano jurisdiccional*" me parecen diáfanos, a efectos de valorar los deberes del órgano jurisdiccional en el plano probatorio, en este proceso.

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

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

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

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

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

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

de estos más de veinte años de litigios no puede asumir la posición probatoria de una parte tan *"imprevisible"* en sus comportamientos procesales.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Considero que después de la respuesta dada por el TJUE a la cuestión prejudicial la problemática procesal inicial del litigio se ha visto sustancialmente alterada. También en el ámbito probatorio. Por eso no

comparto los razonamientos de la sentencia mayoritaria aplicados al asunto que decidimos sobre él objeto de la prueba y los deberes de las partes. La doctrina sobre las diligencias para mejor proveer de la sentencia mayoritaria es claramente insatisfactoria a los efectos de este litigio, pues olvida el contenido de la sentencia del TJUE, que no puede considerarse que da por terminado el pleito. Una decisión conforme al Derecho Comunitario, después de esa sentencia, exigía una actividad probatoria que no se ha llevado a cabo.

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

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

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

**ADICIÓN:** Solo resta añadir que el voto particular era, en la fecha de dictarse las sentencias, una opinión discordante, siempre en términos jurídicos, de la posición mayoritaria. Lo ocurrido desde entonces exige la revisión de los pronunciamientos de la sentencia mayoritaria, pues hay un clamor social demandando la revisión del Concierto.

A ello ha de añadirse que esta Sala está conociendo recursos sobre expedientes de reintegro cuyo origen es lo que ha constituido el objeto del recurso, y que demuestra lo ilegal de las medidas que están en el origen de todos estos conflictos.

En definitiva, se trata de optar por alguna de estas dos alternativas previa depuración de los hechos que subyacen a su aplicación: Si el Convenio es un óptimo expediente de gestión para efectuar los gastos allí donde los ingresos tienen lugar, que es lo que sostienen sus defensores, apliquemos sus mecanismos en todo el territorio del Estado; si por el contrario, y como mantienen sus detractores, se está en presencia de un mecanismo de distribución de ingresos y de aportación de recursos intrínsecamente contrario al principio de igualdad, y solidaridad, y al valor supremo justicia, es evidente que su mantenimiento no puede sostenerse en Derechos Históricos, pues tales derechos sólo tienen vigencia en el Marco Constitucional, marco que viene definido por el Valor Justicia y los Principios de Igualdad y Solidaridad Interterritorial que antes he citado.

D. Manuel Vicente Garzon Herrero

### Voto Particular

#### **VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO DON Oscar Gonzalez Gonzalez A LA SENTENCIA DICTADA EN ESTA SALA (SECCIÓN SEGUNDA) EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 3782/2009 EN FECHA 2 DE JULIO DE 2013.**

Reitero el contenido del voto particular formulado en la sentencia de 3 de abril de 2012 :

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

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

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

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

Creo que este doble privilegio, puede colocar a los operadores vasco en una posición de dominio en el mercado contrario a las más elementales reglas sobre competencia. El Tribunal Constitucional en su sentencia 96/2002 de 25 de abril , aunque referida a supuesto distinto al aquí examinado, ha señalado que:

*<<"Se coloca así a estos últimos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal -lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado- mientras que otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común".>>*

En mi opinión, ni la Disposición Adicional Primera de la Constitución , que "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", ni la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 12/2002 de 23 de mayo), que faculta a dichos territorios para "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario", permiten concebir un régimen del Impuesto sobre sociedades que favorezca en la forma en que se hace en las normas impugnadas a los operadores residentes en estos territorios.

Téngase presente que el artículo 2º de ésta última Ley, señala como principios generales que deben seguir el sistema tributario de estos territorios, el de solidaridad, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, añadiendo en su artículo 3.b) que "mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado". Podrá decirse que la menor presión en el Impuesto sobre Sociedades

se compensa con una mayor presión en el IRPF, pero esto no quiere significar, que desde un punto de vista subjetivo, esa menor presión fiscal pueda redundar en perjuicio de unos operadores respecto de otros.

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

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

Oscar Gonzalez Gonzalez

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO.**

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ