Roj:	STS 5729/2013
Id Cendoj:	28079130022013101009
Órgano:	Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede:	Madrid
Sección:	2
Nº de Recurso:	4532/2012
Nº de Resolución:	
Procedimiento:	RECURSO CASACIÓN
Ponente:	JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución:	Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a catorce de Noviembre de dos mil trece.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. **4532/2012**, interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA LEÓN contra la sentencia dictada, con fecha 4 de octubre de 2012, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso contencioso-administrativo núm. 327/2009 seguido contra la *Norma Foral 8/2008* , de 23 de diciembre, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, publicada en el Boletín Oficial de Guipúzcoa nº 250, de 30 de diciembre de 2008, por la que se modifica la *Norma Foral 7/1996* , de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Han sido parte recurrida las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas por Procuradora y dirigidas por Letrada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 25 de febrero de 2009 la Comunidad Autónoma de Castilla y León interpuso recurso contencioso- administrativo contra determinados artículos de la *Norma Foral 8/2008* , de 23 de diciembre de 2008, *de las Juntas Generales de* Guipúzcoa, por la que se modificaba la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

La parte recurrente solicitaba la nulidad de pleno derecho de la disposición impugnada que, en su opinión, establecía incentivos fiscales claramente más favorables que los que podían obtener las empresas sometidas al régimen tributario comun. Dicha diferencia consolidaba privilegios a su juicio inadmisibles de las empresas sometidas al régimen foral que distorsionan el régimen de la libre competencia en que se fundan tanto el mercado nacional como el comunitario. En síntesis, se argumentaban los siguientes motivos:

1º. Incumplimiento del régimen comunitario de las Ayudas de Estado contenido en los artículos 87 y 88 del Tratado CE , al no haber sido comunicadas previamente a la Comisión.

2º. Infracción del principio constitucional de solidaridad (arts. 2 , 138 y 156 de la CE), de igualdad y de unidad de mercado.

3º. Infracción de la Ley que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad del País Vasco, al establecer privilegios de carácter fiscal que implican una presión efectiva global inferior a la que existe en territorio común para las empresas sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

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

SEGUNDO.- Con fecha 4 de octubre de 2012 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia cuyo fallo era del siguiente tenor literal: "FALLO: Que desestimamos el recurso contencioso- administrativo núm. 327/2009 interpuesto por la Letrada de la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la Norma Foral de las Juntas Generales de Guipúzcoa 8/2008, de 23 de diciembre, por la que se modifica la Norma Foral 7/96, de 4 de julio, del Impuesto de Sociedades y confirmamos dicha disposición, sin especial imposición de costas".

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

TERCERO.- Contra la citada sentencia la Comunidad Autónoma de Castilla y León procedió a preparar recurso de casación ante el Tribunal "a quo" y, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y formalizado por las Juntas Generales de Guipúzcoa la oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 13 de noviembre de 2013 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La parte recurrente articula los siguientes motivos de casación:

1º) Al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, que ha producido indefensión.

La recurrente denuncia que la sentencia impugnada se ha dictado privando a la parte recurrente del derecho a practicar la prueba propuesta, que ha resultado inadmitida.

2º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por inaplicación del artículo 62.2.e) de la Ley 30/1992 , en relación con los artículos 87 y 88 del Tratado de la Comunidad Europea, porque los incentivos fiscales contenidos en la Norma Foral constituyen ayudas en el sentido del artículo 87 del Tratado y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en concreto de la sentencia de 6 de septiembre de 2006 y de la de 11 de septiembre de 2008 .

3º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , en cuanto a la apreciación por la sentencia impugnada 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 Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 11 de septiembre de 2008 , se cumple con tal criterio, lo que, a juicio de la recurrente, supone la vulneración del artículo 37 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre , que determina el régimen jurídico de las Instituciones de los Territorios Históricos y en la concreta materia tributaria se vulnera el artículo 41 del Estatuto de Autonomía, que es el que establece los principios y bases que debe respetar el contenido del régimen de concierto que rige las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco.

4º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , y por lo que respecta a la apreciación de la existencia de autonomía económica, se alega que 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, las Leyes 44/1988, 7/1993, 37/1997, 13/202 y 29/2007.

SEGUNDO.- La recurrente basa el primero de sus motivos de casación en la vulneración de su derecho a valerse de los medios de prueba pertinentes. Se trata pues aquí de determinar si la sentencia de instancia ha vulnerado o no el derecho de la recurrente a la práctica de la prueba propuesta.

1. Según la recurrente, el auto de 18 de diciembre de 2009, que acordó el recibimiento del pleito a prueba, fue revocado de facto, sin previa impugnación por alguna de las partes, aprovechando el trámite de proposición de prueba, mediante el rechazo de la prueba propuesta por la actora, dictando para el ello el Auto de 26 de diciembre de 2011 en el que la Sala acuerda que "no procede admitir las pruebas propuestas por las mismas razones, "mutatis mutandi", por las que en el recurso 143/10, sobre el mismo objeto, se acordó el no recibimiento a prueba" y a continuación transcribe dicho auto.

La demandante recurre dicho auto desplegando su alegación en dos direcciones:

1.- Que en el recurso 143/10 a que se hace referencia en el auto de 26 de diciembre de 2011 no es parte la recurrente y, por tanto, que el mismo es adoptado sin tener en cuenta sus alegaciones.

2.- Que los aspectos sobre los que desea practicar prueba tienen su fundamento en el "secretismo instalado en las negociaciones (de cálculo del cupo), en la confusión de datos económicos que sirven para su cálculo y en el déficit democrático originado por la imposibilidad de debate sobre el mismo en sede parlamentaria, añadiendo que su demanda iba dirigida a "probar" que el método de cálculo del cupo hace posible justificar cualquier resultado, vía el cómputo de las cargas no asumidas por la CAPV, de las compensaciones --en especial la del déficit presupuestario-- respecto del cupo base y el ajuste por IVA en las actualizaciones posteriores.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

La Sala dicta *auto resolutorio del recurso de reposición, fecha 23 de febrero de 2013* , en el que acuerda desestimar dicho recurso arguyendo básicamente que los aspectos sobre los que se quieren hacer pivotar los medios de prueba propuestos se refieren a "cuestiones que por su propio planteamiento y desarrollo se enmarcan en la dimensión jurídica, no fáctica, de verificación, contraste e interpretación de la normativa interna en relación a la normativa comunitaria citadas" y que el auto recurrido toma sus razonamientos jurídicos del auto 143/10 en atención a que "en ambos recursos las cuestiones controvertidas, esencialmente iguales, se han planteado en términos que no suscitan más debate que la interpretación de las normas en discrepancia con La sostenida en sentencias de esta misma Sala".

2. El Tribunal Constitucional ha declarado en numerosos pronunciamientos que el derecho a utilizar todos los medios de prueba pertinentes "no tiene carácter absoluto; es decir, no faculta para exigir todas las pruebas que puedan proponer las partes en el proceso, sino que atribuye únicamente el derecho a la recepción y práctica de aquéllas que sean pertinentes, correspondiendo a los órganos judiciales el examen sobre la legalidad y pertinencia de las pruebas solicitadas" (vid, por todas la sentencia del alto Tribunal 80/2011, de 6 de junio).

Por tanto, no es un derecho absoluto y, en consecuencia, no se ve menoscabado por la inadmisión de una prueba en aplicación estricta de las normas legales (STC 246/2000 de 16 de octubre).

Consecuentemente, para que se aprecie una infracción con relevancia jurídica por implicar la vulneración del derecho a la utilización de los medios pertinentes es preciso que concurran una serie de circunstancias:

1.- Que exista una discrepancia en los hechos.

2.- Que estos hechos fueran de trascendencia, a juicio del órgano jurisdiccional, para la resolución del pleito. Es decir, que la prueba sea pertinente. Por lo que se faculta al órgano jurisdiccional para admitir o denegar cualquier medio de prueba cuando no tenga relación con el proceso (prueba impertinente) o no pueda contribuir a esclarecer Los hechos controvertidos (prueba inútil).

3.- Que la recurrente demuestre la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y que argumente el modo en el que la práctica de la prueba hubiera podido tener una incidencia favorable en sus pretensiones.

4.- Que la inadmisión cause una indefensión efectiva y real.

3. Como quiera que en el escrito por el que se interpone el presente recurso, la recurrente reproduce las vulneraciones que, a su entender, se han producido en el proceso en relación con el recibimiento a prueba, debemos examinar cada uno de los reproches formulados.

En primer lugar, para la parte recurrente resulta particularmente relevante que el auto de 26 de diciembre de 2011, que declara no haber lugar a la admisión de los medios de prueba propuestos, lo hubiera hecho remitiéndose a lo dispuesto en el recurso 143/10 sobre el mismo objeto. La recurrente destaca la circunstancia de que en el procedimiento 143/10 no era parte procesal y de ello parece derivar la consecuencia de que, al no serlo, la Sala ha resuelto sin tener en cuenta las cuestiones planteadas en su demanda.

Sin embargo, lo que el Auto dictado por la Sala con fecha 26 de diciembre de 2011 dispone es que no procede acceder a los medios de prueba propuestos basándose en "las mismas razones, "mutatis mutandi", por las que en el recurso 143/10 sobre el mismo objeto se acordó el no recibimiento a prueba".

Por tanto, el que la parte recurrente no haya sido parte en el procedimiento 143/10 o que desconozca los pormenores de dicho procedimiento no desvirtúa el mecanismo adoptado. El Tribunal, al resolver el contenido del Auto recurrido, identifica que la solución del caso debe realizarse en el mismo sentido que la adoptada en otro procedimiento. Por motivos de economía procesal y seguridad jurídica transcribe lo dictado en aquel auto, haciendo la advertencia de que la interpretación de la doctrina jurisprudencial transcrita ha se ser realizada para el caso que nos ocupa "cambiando lo que haya que cambiar"; es decir, aplicando al supuesto actual la "ratio decidendi" del Auto citado y dejando fuera de la misma elementos singulares y específicos, propios del procedimiento de origen.

Que esta es la interpretación correcta lo aclara el auto resolutorio del 23 de febrero de 2013 en el que se explica que "el auto recurrido toma sus razonamientos de la resolución de no recibimiento a prueba dictada en procedimiento en que actúa como recurrente otra persona jurídica, y, por tanto, salvando cualquier diferencia en la fundamentación de las respectivas demandas".

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

El Tribunal Constitucional ha afirmado que es suficiente que "las resoluciones judiciales vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, o, lo que es lo mismo, su ratio decidendi" (STC 75/2007, de 16 de abril , F.J. 4). Y, por otra parte, el Tribunal Constitucional ha avalado, como motivación constitucionalmente adecuada, la motivación por remisión o aliunde, al entender que la fundamentación por remisión satisface la exigencia contenida en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, ya que esta técnica permite conocer las razones en las que se ha basado la resolución judicial, puesto que no puede "imponerse al órgano judicial la obligación de pronunciarse de forma detallada sobre todas y cada una de las menciones que se proponen por el recurrente cuando aquéllas se analizan en su conjunto y se motiva suficientemente la decisión finalmente adoptada" (STC 171 /2002 de 30 de septiembre , F.J. 2).

En este sentido, el Auto controvertido satisface plenamente la doctrina constitucional, porque la remisión efectuada por el Tribunal está plenamente justificada una vez detectada la identidad material de ambos procesos, como expresa con claridad meridiana el auto de 23 de febrero de 2012 al resolver el recurso de reposición: "en ambos recursos las cuestiones controvertidas, esencialmente iguales, se han planteado en términos que no suscitan más debate que la interpretación de las normas en discrepancia con la sostenida en sentencias de esta misma Sala".

Los medios de prueba propuestos por la recurrente tienen como objetivo declarado por la recurrente la demostración de que el Territorio Histórico de Guipúzcoa no cumple con el triple criterio de autonomía sentado por la doctrina de Azores. En concreto, la tesis que la recurrente desea acreditar es que el Territorio Histórico no asume las consecuencias de la merma recaudatoria derivada de sus opciones normativas, debido a la existencia de mecanismos compensatorios provenientes del Estado.

Y es en este ámbito en concreto en el que la Sala detecta la igualdad esencial con el proceso 143/10 y, en consecuencia, deniega la práctica de las pruebas propuestas en atención a que no existe una discrepancia fáctica, puesto que, como el Auto de 23 de febrero de 2012 viene a referir, las cuestiones controvertidas se centran en la "verificación, contraste e interpretación de la normativa interna en relación a la normativa comunitaria citadas".

Con ello quedaría solventada, a juicio de la Sala, la corrección formal de la actuación del Tribunal de instancia, puesto que las incorrecciones totalmente tangenciales, tales como la cita errónea de un artículo de la LJCA, resultan irrelevantes para calificar como de despropósito la actuación de la Sala y no tienen, por sí mismas, entidad bastante para entender que se haya producido indefensión, en línea con lo manifestado por el TC en su sentencia 78/1999 en el que se dice que "La existencia de infracciones en las normas procesales no resulta simplemente de la apreciación de la eventual vulneración de un defecto procesal más o menos grave, sin que es necesario acreditar la efectiva concurrencia de un estado de indefensión materia o real, con el consiguiente perjuicio real y efectivo a los intereses afectados".

4. Verificada, pues, la corrección formal de la actuación de la Sala, pasamos a examinar las razones de fondo aducidas para la denegación de la práctica de las pruebas propuestas.

Ya hemos visto que, para ello, la Sala niega la naturaleza fáctica de los aspectos sobre los que se desea hacer girar la práctica de las pruebas, puesto que los términos en los que se encuentra planteada la controversia no suscitan otro debate que el "el de la interpretación de las normas en discrepancia con la sostenida en sentencias de esta misma Sala".

Esta afirmación es cierta. Recurrentemente el debate jurídico se ha centrado entorno al status jurídico-constitucional de las Instituciones Vascas a los efectos de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la doctrina de Azores. La definición de dicho status es materia constitucional y estatutaria, plasmado en el desarrollo legislativo posterior. Se trata, por tanto, del análisis de la arquitectura institucional erigida por el ordenamiento jurídico en su conjunto en orden a la verificación de si por parte de los órganos forales se goza de una autonomía suficiente para satisfacer el triple test de autonomía de las Azores, lo que supone una tarea de innegable índole jurídica.

Los órganos jurisdiccionales han resuelto ya el debate en torno a la pretendida falta de objetividad del método de cálculo del cupo o sobre la existencia de mecanismos compensatorios ocultos, sobre los que desea la recurrente que gire la prueba propuesta. La identidad entre lo ya resuelto y lo planteado nuevamente en este recurso es evidente con la sola lectura de la sentencia que se recurre que, a su vez, reproduce una sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2012 (rec. casación 626/2012) y refuta los argumentos que la recurrente vuelve a plantear con idénticas expresiones a las utilizadas con anterioridad.

Así, en el escrito se habla del "secretismo" que acompaña a las negociaciones del cupo y que conduce a que el importe del cupo no se calcule, sino que sea el resultado de una negociación política en estado puro. En la sentencia podemos leer: "la recurrente, a lo largo de su exposición respecto del cupo, vierte afirmaciones sobre el oscurantismo que acompaña a la metodología y al cálculo 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 CAPV, no obstante venir recogida la figura del cupo en la Ley del Concierto Económico aprobándose también su metodología mediante ley", por lo que, además, el que no se haya puesto de manifiesto que la determinación del cupo incida en el nivel de recaudación de las Haciendas Forales, se trata de una cuestión que, por remitirse a un ley, es ajena al procedimiento que nos ocupa.

Lo mismo podemos decir en relación con los temas del cómputo de las cargas no asumidas por la CAPV y de las compensaciones y ajustes, sobre los que un buen número de sentencias, tanto del TSJPV como del TS, se han pronunciado aceptando, en todos los supuestos, que las instituciones vascas cumplen con el triple criterio de autonomía sentado por la doctrina de Azores y, se constituyen, por tanto, en el marco jurídico pertinente para el examen de la adecuación de las disposiciones dictadas a las exigencias de la normativa comunitaria en materia de Ayudas de Estado.

5. Es cierto que la recurrente invoca, para fundamentar el carácter fáctico de los elementos sobre los que desea hacer versar la prueba, las remisiones que el Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas hace al Tribunal nacional de verificar si se dan determinadas compensaciones o transferencias.

Sin embargo, Las expresiones utilizadas por el TJCE en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 hay que interpretarlas a la luz del marco jurisdiccional del Tribunal de Justicia en el proceso prejudicial, en el se encontraba vinculado por el ámbito procedimental en el que estaba planteada la cuestión, y que en dicho espacio solamente era competente para interpretar el concepto de ayuda de estado en el sentido del artículo 87.1 del Tratado, y con ello proporcionar al órgano jurisdiccional remitente los criterios con arreglo a los cuales debía de resolver el litigio en cuestión, cuestiones que se enmarcan en una dimensión netamente jurídica.

Dentro de estos perfiles hay que situar lo afirmado por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 en sus apartados 130, 131 y 132 a 137 que la recurrente invoca como fundamento para que se haga preciso la práctica de las pruebas propuestas.

Pero para una correcta comprensión de lo señalado por el Tribunal es preciso tener en cuenta las competencias jurisdiccionales del Tribunal de Justicia en función del tipo de recurso que conozca. En el informe de conclusiones presentado por el abogado general Niilo Jääskinen con fecha 7 de abril de 2011 en relación con el Impuesto de Sociedades de Gibraltar (asuntos acumulados C-106/09 y C-107/09) se clasifican estas competencias jurisdiccionales en tres apartados (párrafos 42, 43 y 45):

A) Aquellos casos en que el Tribunal de Primera instancia aplica e interpreta directamente las normas de Derecho interno de un estado miembro.

B) Supuestos en los que aplica las normas del Derecho nacional como normas jurídicas pero no actúa en calidad de órgano jurisdiccional competente en lo que respecta a su interpretación.

C) Supuestos en los que se basaría en una disposición de Derecho nacional al objeto de determinar una situación de hecho concreta.

En este último supuesto el Tribunal analiza el "Derecho nacional para determinar la situación de hecho que debe tenerse en cuenta para la aplicación del Derecho de la Unión" y cita como ejemplo para ilustrar este caso la sentencia de 11 de septiembre de 2008 . Por tanto, el Tribunal ha tomado el Derecho interno como elemento fáctico a los efectos de verificar la existencia o no de los tres requisitos de autonomía. Es decir, la interpretación y aplicación al caso de las normas jurídicas internas ha sido utilizado corno material fáctico a la hora interpretar la adecuación del supuesto concreto al Derecho comunitario. Ahora bien, cuando el Tribunal ha finalizado su tarea y se residencia el caso en el órgano jurisdiccional interno la cuestión se convierte en estrictamente jurídica.

6. Por otra parte, para que la inadmisión de pruebas tenga relevancia casacional es preciso que la recurrente razone por qué el fallo de la sentencia pudo haber sido otro y favorable a sus pretensiones si se hubieran practicado las pruebas propuestas.

A.- En este ámbito la recurrente hace una serie de consideraciones respecto a la relevancia de las pruebas inadmitidas considerando que las conclusiones alcanzadas por la sentencia respecto al fondo se realizan sin valorar una posible actividad probatoria con la consiguiente indefensión.

Pero para llegar a esta conclusión, censura a la Sala que haya dictado su sentencia sustentándose en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2012 (rec. n° 1048/2009) en la que no fue parte la recurrente y critica, por lo mismo, que en la sentencia de la Sala no se han tomado en cuenta sus argumentos.

Para ello achaca a la sentencia una serie de errores que, en contra de lo alegado, son imputables a la recurrente, pues los datos que reseña no se corresponden con los incluidos en la sentencia. Así, la sentencia de instancia no reproduce la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2012 (rec. n° 1048/2009) como se afirma. Como tampoco se encuentran en la sentencia recurrida las referencias a una sentencia de 5 de julio de 2012 , que la recurrente afirma no encontrar. Por otro lado, parece que la recurrente realiza su argumentación dirigida a otro proceso, como en algún momento parece desprenderse del hecho de que haga referencia al Decreto Foral Norma 3/2007 (pág. 19), que no es objeto del presente recurso.

La sentencia sí reproduce la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2012, en sus Fundamentos de Derecho de Tercero a Noveno, pero se remite a la recaída en el recurso número 626/2009 en el que fue parte la ahora recurrente. En la sentencia recurrida la Sala explicita que la remisión se efectúa por exigencias del principio de unidad de doctrina, derivado de los principios de igualdad y seguridad jurídica, ya que en dicha sentencia del Alto Tribunal ya quedaron rechazados los motivos que ahora vuelven a esgrimirse.

A este respecto ya hemos visto que el Tribunal Constitucional ha convalidado la utilización de resoluciones por remisión e incluso la utilización de resoluciones "modelo" o "tipo", porque lo relevante constitucionalmente es la suficiencia en su motivación. En este supuesto, las conclusiones a las que llega la sentencia son perfectamente válidas para satisfacer todas las exigencias constitucionales, puesto que la validez de la doctrina jurisdiccional contenida en la sentencia 626/2009 para resolver el caso que nos ocupa queda, a nuestro juicio y por las razones expuestas en epígrafes anteriores, fuera de toda duda.

B.- Por otro lado, la recurrente hace unas consideraciones genéricas respecto a la relevancia de la prueba propuesta, en el sentido de señalar que lo que desea acreditar es que lo que se está aplicando en la realidad no es lo previsto por el ordenamiento jurídico, porque se manejan los datos que sirven para el cálculo del cupo de tal forma que existen transferencias o compensaciones ocultas que implican el incumplimiento del requisito de autonomía económica.

Sin embargo, las razones aducidas carecen de la concreción necesaria para que pueda entenderse satisfecha la exigencia constitucional de que la recurrente haya argumentado el modo en el que la práctica de la prueba no practicada hubiera podido tener una incidencia favorable en sus pretensiones.

Así, las pruebas dirigidas hacia la Comisión Mixta del Cupo no se sustentan más que en meras sospechas de una actuación no regular por parte de sus integrantes, sin que la recurrente aporte un soto indicio sólido que justifique estas insinuaciones. Su alegato se limita, por el resto, a una serie de consideraciones generales que no terminan de especificar la relación causa efecto que tendrían, de producirse, estas compensaciones, con la reforma fiscal impugnada. Y este aspecto es determinante a los efectos del cumplimiento del triple test de autonomía de Las Azores. No hay que olvidar que la jurisprudencia comunitaria no proscribe la existencia de flujos financieros entre las entidades infraestatales y el Estado, sino que estos flujos guarden una relación causal con las medidas impositivas aprobadas de tal forma que la entidad infraestatal no soporte la bajada de los tipos impositivos.

TERCERO.- 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 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.

La conclusión de la Comunidad Autónoma recurrente es que los incentivos fiscales contenidos en la Norma Foral impugnada constituyen ayudas en el sentido del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea, que debieron haberse comunicado a la Comisión a tenor de lo dispuesto en el artículo 88.4 del Tratado.

CUARTO.- En el apartado 4) del recurso, la Comunidad Autónoma recurrente 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.

Respecto de la primera parte de la argumentación, que tiene en realidad más relación con la autonomía de procedimiento, hay que señalar que 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".

En todo caso, se precisa que no es obstáculo a dicho tipo de autonomía la existencia de un control jurisdiccional de la adecuación de las normas forales a la Constitución y a la Ley del Concierto. El control de legalidad, se dice en el apartado 80 de la sentencia del TJUE, "tiene como función hacer que se respeten los límites preestablecidos de las competencias de diferentes poderes, órganos o entidades del Estado, pero no determinar esos límites. Como adujo el Gobierno español en la vista, la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de Derecho" y alcanzándose la siguiente conclusión en el apartado 83: "En consecuencia, no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta *".*

QUINTO.- 1. En relación con la **autonomía económica** , la Sala de instancia llega a la conclusión de que la menor carga impositiva como consecuencia de las modificaciones tributarias aprobadas no se ve compensada por transferencias de fondos desde el Gobierno Central.

Frente a esta conclusión, se invoca por la recurrente la vulneración de 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 del artículo 7 de las respectivas leyes que aprueban la metodología de determinación del cupo, alegando que la contribución del País Vasco al sostenimiento de las cargas del Estado que no asume la Comunidad Autónoma se encuentra infravalorada y, por consecuencia, recibe transferencias o compensaciones ocultas que permiten negar la existencia de autonomía económica a los efectos del régimen comunitario de las ayudas de Estado.

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

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

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

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

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

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

En efecto, tras analizar los rasgos fundamentales del régimen económico-financiero de relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, 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.

2. 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 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, al folio 3 de su recurso, 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, como decíamos en la sentencia de 3 de abril de 2012 (cas. nº 626/2009), 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 artículos 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 también se impone.

SEXTO.- Desestimado el recurso de casación procede imponer las costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apart. 3 del artículo 139, limita los honorarios del Letrado de la parte recurrida a la cifra máxima de 4.000 euros.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 4 de octubre de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 327/2009 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, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ