



## En portada El tema del mes

### ¿Aplicación directa de la Ley General Tributaria en los Territorios Históricos?: una vulneración de primer orden de los derechos históricos de los territorios forales

**Iñaki Alonso Arce**

*Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica*

*Hacienda Foral de Bizkaia*

#### RESUMEN

En el "En Portada" de este mes, Iñaki Alonso Arce realiza un análisis de una reciente sentencia del TSJ País Vasco que por su relevancia supone en opinión del autor una vulneración de los derechos históricos de los territorios forales.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco entiende que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se aplica de manera directa en el Territorio Histórico de Bizkaia y, por lo tanto, aplica su contenido e inaplica los preceptos correspondientes de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relativos a los procedimientos de gestión tributaria, a la vez que entiende que la citada Norma Foral no se encuentra incluida dentro del concepto de Norma Foral fiscal establecido en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, que reserva el enjuiciamiento de los recursos directos e indirectos que se presenten contra esas Normas Forales a la jurisdicción constitucional. Y entiende el autor que esta Sentencia contraviene lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, la disposición adicional primera de la Constitución, y la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, el artículo 4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y el artículo 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Una vez más tenemos que ocuparnos de las tribulaciones judiciales que está padeciendo la Norma Foral General Tributaria en recursos planteados por los contribuyentes contra actos administrativos de las Haciendas Forales, cuyo último exponente, y probablemente el más preocupante, lo constituye la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 424/2016, de 6 de octubre de 2016, dictada en el recurso contencioso-administrativo 546/15-2, planteado por un obligado tributario en relación con unas liquidaciones provisionales de la Hacienda Foral de Bizkaia en relación con la determinación de los rendimientos de actividades económicas en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.



En lo fundamental, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco entiende que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se aplica de manera directa en el Territorio Histórico de Bizkaia y, por lo tanto, aplica su contenido e inaplica los preceptos correspondientes de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relativos a los procedimientos de gestión tributaria, a la vez que entiende que la citada Norma Foral no se encuentra incluida dentro del concepto de Norma Foral fiscal establecido en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, que reserva el enjuiciamiento de los recursos directos e indirectos que se presenten contra esas Normas Forales a la jurisdicción constitucional, con expresa exclusión de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Con independencia de las demás cuestiones controvertidas en el procedimiento, los anteriores extremos, determinantes del fallo de la instancia, son, a mi juicio, contrarios a lo dispuesto, por una parte, en los artículos 1 y 3 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo, en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y en la disposición adicional primera de la Constitución, y por otro lado, en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en el artículo 4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y en el artículo 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Ya habíamos dedicado nuestra atención en ocasiones anteriores a pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sobre ambas cuestiones, pero es la primera vez en la que aparece de una manera tan claramente expuesta la interrelación entre ambos elementos del razonamiento del Tribunal, precisamente quebrando la línea más prudente que había venido adoptando en los últimos pronunciamientos, y el resultado no puede ser más descorazonador desde la perspectiva del respeto a los derechos históricos de los territorios forales.

Por otro lado, no deja de sorprender que un órgano judicial inaplique una norma jurídica en vigor, sin anularla, puesto que precisamente el poder judicial está vinculado a las normas jurídicas en vigor, que se presumen válidas, y solamente tras su expulsión del ordenamiento jurídico se puede proceder a no aplicarlas a un caso concreto.

En último extremo, la negativa a elevar la cuestión ante el Tribunal Constitucional implicaría, a mi juicio igualmente, la vulneración del derecho constitucional a un proceso con todas las garantías y a la tutela judicial efectiva establecido en el artículo 24 de la Constitución, en la modalidad de derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley.

Respecto a la aplicación directa de la Ley General Tributaria en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia y a la consiguiente decisión de la Sala de inaplicar la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, hay que tener en consideración que el artículo 1 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece que *“las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.”*

Por su parte, el artículo 2 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece que *“el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:*

*Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.*

*Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.*

*Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.*

*Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.*

*Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.*

*En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armoniza-*

**No deja de sorprender que un órgano judicial inaplique una norma jurídica en vigor, sin anularla**



*ción fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.*

*Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias."*

Y el artículo 3 del Concierto Económico dispone que "los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

- a) *Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.*
- b) *Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.*
- c) *Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.*
- d) *Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo."*

Obviamente esta regulación del Concierto Económico es trasunto del reconocimiento, amparo y actualización de los derechos históricos de los territorios forales que realiza la disposición adicional primera de la Constitución y el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, con lo que la vulneración que entendemos que resulta de lo dispuesto en los preceptos transcritos del Concierto Económico por parte de la sentencia a la que hace referencia el presente informe supone una violación de las normas constitucionales y estatutarias en las que se basa la potestad tributaria foral.

La vinculación de los Territorios Históricos a la Ley General Tributaria no se plantea, por tanto, en el texto del Concierto Económico como una norma de aplicación directa, sino como una regla de armonización mucho más limitada, puesto que el Concierto Económico establece la necesidad de adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las especialidades establecidas en el propio Concierto Económico. Su formulación actual es muy diferente a la del Concierto Económico de 1981, porque entonces se establecía la aplicación de la Ley General Tributaria y de sus normas de desarrollo como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos.

La propia formulación de ambas limitaciones nos pone sobre la pista de su alcance. Hasta 1997, el Concierto Económico no dejaba resquicio a que los Territorios Históricos dispusieran de una regulación propia y diferente en su Norma Foral General Tributaria de las cuestiones que en ella se establecen, porque el Concierto Económico establecía como medida de coordinación la aplicación de la misma, y no sólo de la propia Ley General Tributaria, sino también de sus disposiciones reglamentarias de desarrollo, en el ámbito foral, lo que garantizaba esa coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, pero incluso bajo la vigencia de esa norma de armonización, el Tribunal Supremo llegó a entender que los Territorios Históricos podían modular de alguna forma la aplicación de los preceptos de la normativa general tributaria en sus territorios a través de su Norma Foral General Tributaria, porque lo contrario sería someterles a la exigencia de un mimetismo de regulación incompatible con su autonomía.

De hecho, la formulación de la norma de armonización de 1981 ni tan siquiera llegaba al extremo que se contiene en la regulación de la cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas de régimen común, donde no se produce ningún tipo de cesión de competencias sobre la normativa general, ya que el artículo 27 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias establece que "los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo. La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".



**Desde la reforma del Concierto Económico de 1997, la dicción legal de la norma de limitación varía sustancialmente, porque ya no determina la aplicación de la Ley General Tributaria, sino la adecuación de la normativa tributaria de los Territorios Históricos**

Vemos, por tanto, que en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común, el régimen establecido es el de la aplicación obligatoria de la Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo, de manera incondicionada. En el ámbito del Concierto Económico, la aplicación de la Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo quedaba matizada en cuanto a medida de coordinación respecto a sistemática, terminología y conceptos.

Ahora bien, desde la reforma del Concierto Económico de 1997, la dicción legal de la norma de limitación que estamos analizando varía sustancialmente, porque ya no determina la aplicación de la Ley General

Tributaria, sino la adecuación de la normativa tributaria de los Territorios Históricos, incluida su Norma Foral General Tributaria y sus normas reglamentarias de desarrollo, a la terminología y los conceptos de la Ley General Tributaria, que ya no a su sistemática, lo que nos lleva a concluir que los Territorios Históricos disponen de competencias para establecer su propio marco general de su régimen tributario, si bien, los términos y los conceptos que establezcan en sus normas deben ser adecuados a los que la Ley General Tributaria establece en su seno.

Y en este sentido, hay que tener presente que el Diccionario de la lengua de la Real Academia Española dispone que por terminología deben entender el *“conjunto de términos o vocablos propios de determinada profesión, ciencia o materia”* y en este sentido, hay que tener presente que tanto término como vocablo hacen referencia al concepto de palabra, o de segmento del discurso unificado habitualmente por el acento, el significado y pausas potenciales inicial y final.

Y por conceptos nos refiere a la *“idea que concibe o forma el entendimiento”* o al *“pensamiento expresado con palabras”*; lo que nos vuelve a llevar al concepto de palabra o de segmento del discurso unificado habitualmente por el acento, el significado y pausas potenciales inicial y final.

Es decir, que ambos términos nos evocan una misma realidad, que las palabras que utilicen las Normas Forales que regulan los procedimientos tributarios y cada una de las figuras de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco tengan un mismo significado que el que les confiere la Ley General Tributaria, es decir, que contribuyente sea contribuyente en ambas regulaciones, la base imponible se corresponda al mismo significado o que la prescripción tenga idéntico sentido en ambos ordenamientos.

Hay que tener presente además, que la eliminación del término sistemática en la norma de armonización, tiene que tener sus consecuencias igualmente, porque el Diccionario de la lengua de la Real Academia Española define el término sistemática como lo *“que sigue o se ajusta a un sistema”*; debiendo entender por sistema el *“conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí”* o el *“conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto”*.

Por tanto, ya no tenemos que someternos en los Territorios Históricos al mismo conjunto de reglas racionalmente enlazadas entre sí, sino que podemos enlazarlas de otra manera diferente, con tal de que guarden una racionalidad.

Incluso la oposición entre los conceptos *“aplicación”* y *“adecuación”* es también muy significativa desde la perspectiva del alcance que podemos otorgar a esta regla de armonización, en la medida en que aplicar supone *“emplear, administrar o poner en práctica un conocimiento, medida o principio, a fin de obtener un determinado efecto o rendimiento en alguien o algo”* y, sin embargo, adecuarse implica *“proporcionar, acomodar, apropiarse algo a otra cosa”*.

La primera jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión era bastante clara, e incluso, bajo la vigencia de la regla del Concierto Económico de 1981 permitía que los Territorios Históricos tuvieran diferencias de regulación en su Norma Foral General Tributaria respecto a la Ley General Tributaria, lo que lógicamente debe llevarnos a concluir que si así era en aquellos momentos, con más razón a partir de la reforma del Concierto Económico de 1997.



Los Territorios Históricos vascos habían ejercitado sus competencias normativas de manera destacada en aspectos procedimentales generales que afectan a la totalidad del sistema tributario de los mismos, pues de todos es conocido que establecieron recargos por ingreso de deudas tributarias fuera del plazo voluntario para hacerlos diferentes a los existentes en territorio común, han establecido modulaciones en el régimen sancionador tributario, singularmente en relación con la reducción de la sanción tributaria derivada de la conformidad del obligado tributario con la propuesta de regularización que le realice la Administración tributaria, o incluso, durante determinados períodos de tiempo, en relación con figuras jurídicas como la prescripción del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria y de los particulares en materia tributaria, al reducir en un determinado período de tiempo (1999-2005) el Territorio Histórico de Bizkaia el plazo de prescripción a tres años, cuando en territorio común este plazo quedó fijado en cuatro años desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 28 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, o desde la aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, el establecimiento de un plazo de caducidad que coexiste y se superpone al de prescripción para el ejercicio de las potestades administrativas para la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para la imposición de sanciones tributarias, inexistente en el resto del Estado.

Vamos a analizar ahora un caso que llegó al Tribunal Supremo, cual es el de los recargos por ingreso fuera de plazo, en los que los Territorios Históricos vascos, y singularmente en el caso que vamos a estudiar el Territorio Histórico de Araba/Álava, se apartaron de la normativa común en materia de recargos por ingreso extemporáneo establecida por medio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991.

El Tribunal Supremo desestima la alegaciones presentadas por el Abogado del Estado en el recurso de casación número 670/1995 y, confirma la Norma Foral alavesa impugnada por medio de la sentencia de 30 de octubre de 1999, en la que concluye que, aunque este precepto, la norma impugnada por el Abogado del Estado, no sustituyó los intereses de demora, de claro carácter compensatorio, y las sanciones pertinentes por un recargo único del 10%, 50% ó 100%, según los casos, como hizo el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en la redacción introducida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no por ello incurrió en infracción de las normas de armonización fiscal contenidas en el Concierto Económico, habida cuenta de que estas normas no imponen identidad mimética de regulación en el País Vasco y en territorio común de la totalidad de las materias recogidas en la Ley General Tributaria, sino sólo en cuanto a sistemática, terminología y conceptos.

No olvidemos lo importante de este pronunciamiento porque el mismo tiene lugar en el momento en el que la norma de armonización del Concierto Económico establecía la aplicación de la Ley General Tributaria y de sus disposiciones reglamentarias de desarrollo como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, y pese al término utilizado, el Tribunal Supremo entiende que la competencia establecida en el Concierto Económico para mantener, establecer y regular el régimen tributario hace que solamente deba respetarse la Ley General Tributaria en cuanto a esos tres aspectos, y no la integridad de la regulación de la citada Ley.

En atención a esa argumentación, el Tribunal Supremo, asumiendo lo establecido en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuya casación pretendía el Abogado del Estado, concluye que la Norma Foral recurrida difícilmente podía incluirse en alguna de las áreas a que hace referencia la norma primera de armonización que se contiene en el artículo 4 del Concierto Económico, pues ni afecta a concepto tributario alguno, ni a la terminología propia de la materia, ni a lo que imprecisamente se llama sistemática del régimen tributario, ya que no es dable admitir que la supresión de ciertos recargos por ingreso extemporáneo de la deuda tributaria, en determinadas condiciones, signifique una alteración del sistema impositivo o del orden general común para todos los tributos que pretende la Ley General Tributaria.

Clarificador resulta el alcance, sin duda, que la sentencia del Tribunal Supremo reconoce a la norma de armonización primera del Concierto Económico, pues la circunscribe a sus justos términos, ya que la limita a aquellas modificaciones realizadas por los Territorios Históricos vascos que supongan una alteración de terminología, sistemática o conceptos, pues la propia norma de armonización establecía que esta regla pretendía ser una medida de coordinación entre ambos sistemas tributarios, el de los Territorios Históricos vascos y el del resto del Estado.

Esta norma pretendía que hubiera un orden general común mínimo para todos los tributos, lo que no puede implicar en ningún caso que las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos



**La limitación de adecuarse a la Ley General Tributaria es una norma que no debe interpretarse extensivamente, ni mucho menos llegar a suponer que los Territorios Históricos vascos no puedan separarse lo más mínimo de la misma en su regulación**

vascos no puedan establecer variaciones de regulación con respecto a la Ley General Tributaria, que sólo obliga, y hoy en día más atenuadamente, en cuanto a terminología y conceptos.

Además, si aplicamos aquí la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en relación con la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es lógico que la conclusión sea ésta, pues la limitación de adecuarse a la Ley General Tributaria es una norma que no debe interpretarse extensivamente, ni mucho menos llegar a suponer que los Territorios Históricos vascos no puedan separarse lo más mínimo de la

misma en su regulación, pues ello vulnera el tenor literal de la norma de armonización y limita injustamente el ámbito de decisión política y jurídica de los Territorios Históricos vascos a la hora de establecer su régimen tributario.

Porque éste es un aspecto importante, no se reconoce a los Territorios Históricos vascos la capacidad de regular tributos correspondientes al sistema tributario del Estado, sino que se les reconoce la potestad de establecer en su territorio su propio régimen tributario, su propio sistema tributario, del que también forman parte las normas de carácter general.

Si el Concierto Económico hubiera pretendido limitar el poder tributario de los Territorios Históricos vascos de tal manera que no tuvieran capacidad de alterar las normas contenidas en la Ley General Tributaria, les hubiera obligado a pasar por ella y les hubiera limitado su potestad estableciendo expresamente la aplicación de la misma en los Territorios Históricos, tal como se hace con la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido o de los Impuestos Especiales.

Y es importante tener en consideración estas reflexiones cuando se analizan modificaciones más trascendentales como la reducción del plazo de prescripción a tres años introducida en el Territorio Histórico de Bizkaia entre el 1 de enero de 1999 y el 30 de junio de 2004. Este conflicto no llegó a ver una sentencia, aunque el recurso contencioso-administrativo del Abogado del Estado pidiera la declaración de nulidad del precepto que estableció la reducción del plazo de prescripción a tres años en el Territorio Histórico de Bizkaia, por violar la norma de armonización primera del Concierto Económico, es decir, planteaba por primera vez directamente y sin titubeos que la adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos no permitía a los Territorios Históricos modificar el plazo de prescripción.

Según el escrito de demanda formalizado por el Abogado del Estado, esta reducción del plazo de prescripción era ilegal en la medida en que vulneraba la adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos que impone el artículo 3 del Concierto Económico.

Este asunto no llegó a juzgarse porque, al final, hubo un acuerdo entre la Administración del Estado y las del País Vasco para reducir la litigiosidad judicial en torno al Concierto Económico y fue uno de los recursos de los que se desistió, dentro de la denominada como "paz fiscal" de 18 de enero de 2000.

A nuestro juicio, de todas formas, en aquel supuesto no había nada más lejano de la realidad que la violación de esa norma de armonización, en la medida en que, como hemos tenido ocasión de comprobar con anterioridad en relación al recargo por ingreso fuera de plazo de deudas tributarias, el Tribunal Supremo, haciendo suyas las consideraciones del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, establece claramente el alcance de esta norma de armonización y afirma que no supone la necesidad de adecuarse completamente a la Ley General Tributaria en todos los aspectos de la regulación.

Es más, aplicando esa doctrina, está claro que en el supuesto que ahora nos planteamos no se estaba apartando el Territorio Histórico de Bizkaia de la terminología empleada por la Ley General Tributaria, pues seguía regulando el instituto jurídico de la prescripción con iguales términos y en iguales condiciones, a salvo del plazo de prescripción, que la Ley General Tributaria.

Por ello, la única norma que se podía vulnerar en aquel supuesto era la de adecuarse en cuanto a conceptos a la Ley General Tributaria, y en nuestra opinión, la duración del plazo de prescripción es evidente que no forma parte del concepto mismo de la prescripción. Durante los últimos cincuenta y dos años, desde



la aprobación de la Ley General Tributaria de 1963, ha habido distintos plazos de prescripción, que se han ido reduciendo paulatinamente, pero no por eso nadie ha defendido nunca que haya variado el concepto mismo de la prescripción.

Es más, ha habido momentos en que había distintos plazos de prescripción según los Impuestos de que se tratase, y por ello, a nadie se le ha ocurrido poner en duda que el concepto de la prescripción fuera diferente en un Impuesto y en otro, sino simplemente que desplegaba sus efectos durante un período distinto de tiempo.

Por todo ello, en nuestra opinión el recurso del Abogado del Estado no debería haber prosperado en caso de que hubiese llegado a haber sentencia en el procedimiento pues no vemos motivo alguno por el que se estuviera vulnerando la norma de armonización primera del Concierto Económico al realizar esta regulación, ya que lo único que se variaba era el plazo de prescripción.

Es más, creo que no podría decirse que se estuvieran vulnerando ninguna de las demás normas de armonización del Concierto Económico, en la medida en que los efectos prácticos de la reducción del plazo de prescripción deben medirse en relación con la eficacia en la gestión e inspección de los tributos que demuestren las Haciendas Forales, ya que podría darse el caso incluso de que fuera más efectiva en la persecución del fraude la Hacienda Foral de Bizkaia en tres años que otra Administración tributaria en un plazo superior, con lo que exigencias de seguridad jurídica y de respeto a los derechos de los contribuyentes hacen obligado que se reduzca el plazo de prescripción si se pueden garantizar los mismos resultados en un menor tiempo.

Y este último aspecto no creo que pueda ser valorado en términos de normas de armonización fiscal del Concierto Económico ni con juicios generalistas y apriorísticos carentes de toda base empírica.

Aunque la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del Tribunal Supremo había sido bastante clara respecto al alcance de la competencia normativa de los Territorios Históricos sobre las normas generales del ordenamiento tributario y sobre la disciplina de los procedimientos tributarios regulados en las mismas, es cierto que en los últimos años se han conocido unos pocos pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que ponen en tela de juicio el margen de maniobra que reconoce el Concierto Económico en este ámbito a los territorios forales a partir del cuestionamiento de la modificación de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa de 2005 en el aspecto en que permitía acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa sin necesidad de plantear reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral en determinados supuestos y siempre que se hubiera presentado el correspondiente recurso de reposición.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y el Tribunal Supremo vinieron a anular esa modificación de la regulación guipuzcoana de las reclamaciones económico-administrativas en base a una novedosa argumentación, puesto que no dicen expresamente que nos encontremos ante la vulneración de alguna de las normas de armonización del Concierto Económico, sino por entender que la Ley General Tributaria regula, en materia de procedimiento, una especie de procedimiento administrativo tributario común, que resulta aplicable a todas las Administraciones tributarias.

En concreto, el Tribunal Supremo razona como sigue: *“La Sala, como resulta de los párrafos precedentes, sostiene que la LGT es una norma de procedimiento administrativo tributario común, aplicable a todas las Administraciones tributarias. Y partiendo de lo anterior, las especialidades del Concierto Económico (Ley 12/2002), y más en concreto, el ámbito de la potestad normativa en materia tributaria que se reconoce en el Estatuto de Autonomía y en la Ley 12/2002, no confiere a las Juntas Generales la potestad de regular un distinto sistema de revisión de los actos en vía administrativa. En el Concierto Económico únicamente la Sección XVIª contiene normas de gestión y procedimiento, aplicables al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma. Las Instituciones de los Territorios Históricos tienen competencia para regular (art. 1.1 de la Ley 12/02), dentro de su territorio, su régimen tributario; es decir, tienen potestad normativa para regular los tributos concertados de normativa autonómica. Y, conforme al art. 1.2 de la Ley 12/2002 corresponde a las respectivas Diputaciones Forales “la exacción, gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario”. La competencia en materia de revisión, entiende la Sala, posibilitaría un desarrollo normativo enlazado con las potestades de autoorganización, pero no la supresión de la vía económico-administrativa; o, como se contiene en el apartado segundo del art. 247 de la Norma Foral General Tributaria, su conversión en opcional en determinados supuestos. Porque a diferencia de lo que se sostiene tanto por la Diputación Foral de Guipúzcoa como por los recurrentes, por lo expuesto anterior-*



*mente, no se comparte la tesis central sostenida de que la LGT no es un "procedimiento administrativo común" en materia tributaria; y, en concreto, la norma que se cuestiona »".*

Hay que tener presente que el Tribunal Supremo no es lo suficientemente concreto a la hora de identificar el concreto precepto del ordenamiento que se considera infringido y acuña un principio, novedoso, de una vinculación de los Territorios Históricos al regular el procedimiento con las normas de la Ley General Tributario en tanto que procedimiento común tributario, lo cual no deja de ser un contrasentido, porque común y tributario no pueden predicarse a la vez en el ámbito del procedimiento administrativo conforme a nuestro ordenamiento constitucional y al reparto de competencias establecido en el Título VIII de la Constitución, y que no encuentra amparo normativo en ninguna de las normas del denominado bloque de la constitucionalidad.

Tampoco dice el Tribunal Supremo que no pueda variarse la regulación de la materia económico-administrativa por parte de los Territorios Históricos, puesto que encuentra un punto de conexión entre su potestad de autoorganización y el desarrollo de esos procedimientos, pero viene a mantener que lo que no cabe es suprimir o convertir en opcional ese trámite, porque supone una desnaturalización de las vías procedimentales básicas de nuestro ordenamiento.

Quizás hubiera sido más adecuado plantear la cuestión desde la perspectiva del acceso a la jurisdicción y la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación procesal, por cuanto el agotamiento de la vía administrativa previa es un requisito de procedibilidad ante los órganos judiciales, pero lo que realmente hizo el Tribunal fue establecer una conclusión que no era coherente con su jurisprudencia anterior sobre la competencia de los Territorios Históricos y sobre la interpretación de las reglas de armonización del Concierto Económico.

Es más, la reducción indebida de la expresión régimen tributario que se contiene en el artículo 1 del Concierto Económico a la regulación de los tributos concertados de normativa autónoma, nos plantea dos graves inconvenientes jurídicos: por un lado, está limitando indebidamente el alcance de la competencia normativa foral, en la medida en que el Concierto Económico dispone que el reconocimiento para mantener, establecer y regular afecta a todo el régimen tributario, sin exclusiones, excepto la de los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, y por tanto, pretender que la normativa tributaria general no puede ser regulada de forma autónoma por parte de los Territorios Históricos es restringir sin apoyo normativo ese principio general de atribución de competencias.

Y por otro lado, implica desconocer que la regulación de los impuestos concertados se realiza a través de dos tipos de normas jurídicas: las normas generales y de procedimiento, que establecen todos los aspectos comunes a todos los tributos, y que se contienen fundamentalmente en la Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico y en sus disposiciones reglamentarias de desarrollo, y por otro lado, las normas sustantivas de cada uno de los tributos, que se contienen en la Norma Foral y en el Reglamento de cada uno de ellos y que se dedican a disciplinar las particularidades que tiene cada impuesto respecto a la regulación general .

Esto responde a la clásica distinción en nuestro Derecho tributario entre la parte general y la parte especial del mismo, y ambas dos configuran lo que puede entenderse por régimen tributario, puesto que, además, escindir ambas partes y realizar una atribución competencial diferente en relación con unas y con otras, sería tan artificial que haría recaer en la decisión normativa de los Territorios Históricos el alcance de su competencia, porque buenamente podrían decidir regular muchos de los aspectos recogidos en la Norma Foral General Tributaria dentro de la Norma Foral reguladora de cada tributo, como el régimen sancionador o los procedimientos de aplicación del tributo de que se trate, aunque ello la convertiría en una regulación redundante entre los diferentes impuestos, porque entonces sí que nos encontraríamos indubitadamente dentro del concepto de Norma Foral fiscal reguladora del tributo concertado de que se trate en cada caso.

No es lógico que dependiendo de en qué Norma Foral se regule una determinada materia, la competencia para regularla corresponda a una u otra Administración, ya que la competencia es previa a la propia regulación, como ha tenido ocasión de establecer repetidamente el Tribunal Constitucional, y por tanto, no puede estar sometida en ninguno de sus aspectos a la elección del vehículo normativo que el legislador entienda más adecuado para ejercerla.

De hecho, esta sentencia del Tribunal Supremo sobre la vía económico-administrativa del Territorio Histórico de Gipuzkoa ha abierto una vía, en la que se inserta la sentencia de la Sala a la que hace referencia



el presente informe, por la que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está cuestionando determinadas diferencias procedimentales entre la normativa foral y la de territorio común, al calor de ese concepto extraño de procedimiento administrativo tributario común acuñado en esa sentencia, y con una interpretación muy peculiar además del alcance de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, que ha reservado a conocimiento de ese Tribunal los recursos directos e indirectos contra Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos .

En virtud de esta doctrina, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está inaplicando, que no anulando, como en la sentencia a la que estamos haciendo referencia, preceptos de la Norma Foral General Tributaria de los Territorios Históricos vascos que regulan, por ejemplo, los procedimientos de gestión tributaria, por entender que son diferentes a los de la Ley General Tributaria, que constituye una especie de Ley de obligado cumplimiento para todas las Administraciones tributarias.

Esta línea judicial, que no jurisprudencial todavía, se construye sobre dos premisas, a nuestro entender, manifiestamente erróneas e infundadas. Así, por un lado, establece que la Ley General Tributaria se aplica a todas las Administraciones tributarias del Estado, sin que el Concierto Económico suponga ninguna modulación al respecto.

Ello implica equiparar a los Territorios Históricos con las Comunidades Autónomas de régimen común en materia de tributos cedidos, cuando hemos visto que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, sí establece la aplicación de la Ley General Tributaria en ese ámbito, como un aspecto sobre el que no se produce cesión de competencias a las Comunidades Autónomas, mientras que el Concierto Económico ya no habla de aplicación de la Ley General Tributaria en los Territorios Históricos como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, como hemos expuesto, sino simplemente de adecuación a esa Ley General en cuanto a terminología y conceptos, sin ir más allá.

Estas sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco están, por tanto, subvirtiendo los términos en los que el Tribunal Supremo había establecido la regla primera de armonización del Concierto Económico, sin atender a sus antecedentes históricos y legislativos, ni mucho menos a la realidad social del tiempo en el que debe ser aplicada la norma, y además, contrariando el principio de que la jurisprudencia informa la aplicación del ordenamiento jurídico.

Pero además ello es contrario a la propia regulación de la materia, pues el artículo 1 de la Ley General Tributaria declara su aplicación a todas las Administraciones tributarias, pero sin perjuicio del régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y precisamente el Concierto Económico lo que hace es reducir el alcance de la Ley General Tributaria en los Territorios Históricos porque solamente somete a los mismos a su adecuación a aquella Ley en cuanto a terminología y conceptos, y no más, con lo que de ahí no puede deducirse válidamente que las normas de procedimiento de la Ley General Tributaria sean aplicables en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y desde otra perspectiva, lo que es evidente es que no parece muy lógico que se hable de procedimiento administrativo común tributario en la medida en que el concepto de procedimiento administrativo común en nuestro ordenamiento constitucional está establecido en el artículo 149.1.18 de la Constitución, cuyas bases se incluyen en el catálogo de competencias exclusivas del Estado, y el desarrollo de esa regulación se contenía *ratione temporis* en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que precisamente supone el desarrollo de esas bases que competen al Estado, en aquellos preceptos que la regulación considera básicos, pero que excluyen totalmente a los procedimientos tributarios, pues la disposición adicional quinta de la mencionada Ley establece que *“los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria”* y matiza que *“la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma”*.



De los preceptos mencionados se deduce claramente que el ámbito tributario no se considera procedimiento administrativo común, y por lo tanto, mal puede establecerse que haya nada básico en las normas de procedimiento de la Ley General Tributaria al amparo del título competencial de las bases del procedimiento administrativo común del artículo 149.1.18 de la Constitución, porque precisamente el legislador ha establecido que ese título solamente alcanza a los procedimientos no tributarios.

Obviamente es diferente la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común, en cuanto a la aplicación de la Ley General Tributaria, porque no siendo procedimiento administrativo común, como hemos visto, en el resto del Estado sí puede establecerse esa vinculación por aplicación del título competencial del artículo 149.1.14 de la Constitución, sobre Hacienda General, y sin embargo, ese título cede en el caso de los Territorios Históricos al reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales de la disposición adicional primera y su actualización en el marco del Estatuto de Autonomía.

En relación con esta cuestión, se ha planteado el alcance de la aplicación de la Ley General Tributaria en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco como consecuencia de la aprobación de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa, que, entre otras cosas, ha establecido una nueva regulación de la notificación por comparecencia mediante la creación de un tablón edictal único en la sede electrónica del Boletín Oficial del Estado, con vocación de que todas las Administraciones públicas incorporen en ese tablón los anuncios de notificación que deban practicarse por este medio por haber sido infructuosos los sistemas ordinarios de notificación y de que los plazos para ejercitar los correspondientes derechos o para la producción de los efectos jurídicos a que hubiera lugar en cada supuesto se computasen siempre a partir de la fecha de publicación en ese Boletín Oficial, reformando los preceptos correspondientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

El Gobierno Vasco planteó su intención de recurrir ante el Tribunal Constitucional el contenido de diversos preceptos de esta Ley 15/2014, de 16 de septiembre, entre los que se encontraban los relativos al nuevo régimen de notificaciones por comparecencia, tanto por la obligatoriedad de publicar en el Boletín Oficial del Estado los anuncios correspondientes como por la falta de respeto del régimen lingüístico que eso implicaba en una primera aproximación en relación con la normalización del uso del euskera en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de conformidad con lo previsto en el Estatuto de Autonomía, pero también suscitando las singularidades que el régimen de Concierto Económico implicaba en este sentido.

Las negociaciones que se han llevado a cabo entre la Administración General del Estado y el Gobierno Vasco han permitido que no se tuviera que interponer finalmente el recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional contra la citada Ley al haber conseguido solventar las discrepancias en el órgano de cooperación establecido a estos efectos, y en particular, por lo que se refiere a la autonomía tributaria de los Territorios Históricos vascos.

El 9 de julio de 2015 se publicaba en el Boletín Oficial del Estado y en el Boletín Oficial del País Vasco el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración del Estado-Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco en relación con la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa, en el que podemos leer lo siguiente (el énfasis y el subrayado son nuestros):

*"La Comisión Bilateral de Cooperación Administración del Estado-Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, ha adoptado el siguiente Acuerdo:*

- 1.º *De conformidad con las negociaciones previas celebradas por el Grupo de Trabajo constituido en cumplimiento de lo previsto en el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración del Estado-Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 3 de diciembre de 2014 para el estudio y propuesta de solución de discrepancias competenciales suscitadas en relación con la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa, ambas partes consideran solventadas las mismas, en lo que se refiere a los preceptos incluidos en el presente Acuerdo, en razón a las siguientes consideraciones:*



- a) *Ambas partes consideran solventadas las controversias suscitadas en relación con el artículo 25 de la Ley 15/2014, dado que, de la interpretación de los artículos 25, 26 y 27 de la referida Ley 15/2014, ambas partes entienden que:*
- a. *En los anuncios de notificación que sean objeto de publicación en el «Boletín Oficial del País Vasco» (BOPV), la Comunidad Autónoma hará constar que la notificación edictal surte efectos como dies a quo, a efectos del cómputo de plazos, a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».*
  - b. *El texto del anuncio que la Comunidad Autónoma remita a la Agencia Estatal BOE, recogerá, con carácter general, al menos los datos identificativos de los interesados y del procedimiento administrativo en que se produce el anuncio de notificación. Asimismo, incorporará la referencia al número y fecha del BOPV en el que se haya publicado previamente el anuncio y la indicación de que la notificación edictal surte efectos como dies a quo a partir de su publicación en el BOE.*
  - c. *La Comunidad Autónoma del País Vasco podrá remitir a la Agencia Estatal BOE la versión del texto del anuncio en lengua cooficial, para su publicación junto a la versión en castellano.*
  - d. *Al objeto de facilitar que los ciudadanos consulten el BOPV referenciado, la Administración General del Estado incorporará en la página pdf del BOE correspondiente, un enlace directo a la publicación autonómica, siempre que el organismo remitente del anuncio haya incorporado los correspondientes hiperenlaces en el texto enviado, mediante un Servicio Web específico, a la Agencia Estatal BOE.*
  - e. *La Administración General del Estado reconoce expresamente la competencia del País Vasco sobre las materias propias de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.*
  - f. *Ambas partes manifiestan su disposición a estudiar la posibilidad de suscribir un convenio para que los anuncios de notificación en procedimientos tributarios y catastrales que realicen las Haciendas Forales puedan ser publicados en el BOE, en las condiciones citadas en los puntos anteriores y de manera gratuita, así como para los demás anuncios de notificaciones que sean objeto de publicación en los Boletines Oficiales de los Territorios Históricos del País Vasco por las Administraciones públicas vascas.”*

Como se puede claramente apreciar, la posición de ambas Administraciones es clara en el sentido de establecer que la Ley General Tributaria no se aplica en el ámbito tributario (ni en el catastral, que no deja de estar íntimamente relacionado con el anterior) y, por lo tanto, la regulación de la notificación por comparecencia a través del Boletín Oficial del Estado no tiene efectos en relación con las actuaciones tributarias de las Haciendas Forales (ni de los Ayuntamientos de los Territorios Históricos vascos), lo que hace que ambas Administraciones manifiesten su disposición para poder establecer un convenio que permita la publicación de esas notificaciones en la sede electrónica del Boletín Oficial del Estado, si así lo desean las Diputaciones Forales, pero sin que ello resulte de obligada aplicación.

Es evidente que este Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco permite concluir el reconocimiento expreso de la competencia sobre normativa tributaria general que, la línea judicial del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mencionada y la sentencia a la que se refiere el presente informe en particular, está eliminando de facto, por lo que se deberían extraer las consecuencias pertinentes y no continuar por ese camino en el futuro.

Por otro lado, en lo que se refiere a la reserva de competencia ante el Tribunal Constitucional para enjuiciar las Normas Forales fiscales y el encaje de la Norma Foral General Tributaria en ese ámbito, indebidamente cuestionado, en nuestra opinión, por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la sentencia a la que estamos haciendo referencia, debemos realizar también algunas consideraciones que nos van a permitir extraer la conclusión de que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva en el sentido de derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley al vulnerar la reserva establecida en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

La Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco es la norma básica de su sistema tributario en cuanto que disciplina una serie de elementos nucleares de la regulación de todas las figuras impositivas que lo conforman, estableciendo los principios esenciales sobre los que se construyen las mismas y las normas de procedimiento comunes a todos los impuestos que conforman los respectivos sistemas tributarios.



De hecho, la propia exposición de motivos de esa Norma Foral dispone que la Norma Foral General Tributaria establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario del Territorio Histórico, constituyendo, en consecuencia, el marco de referencia en el que se contienen las normas que regulan, tanto los aspectos generales del sistema tributario, comunes a todas las figuras que lo componen, como las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios, especificando los derechos y las obligaciones que unos y otros deben respetar y cumplir. Así mismo, contiene los principios generales que deben guiar la actividad de la Administración tributaria para la correcta aplicación de los tributos, diseñando los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y revisión, y asienta las bases del ejercicio de su potestad sancionadora, tipificando las infracciones y estableciendo las sanciones aplicables a cada una de las conductas infractoras.

De hecho, su finalidad sistematizadora se pone de manifiesto al recoger en su Título Preliminar los principios fundamentales que se recogen en las normas que configuran el denominado bloque de la constitucionalidad en lo que a esta cuestión se refiere y el propio artículo 3 de la Norma Foral recuerda que *“la potestad originaria para mantener, establecer y regular el régimen tributario del Territorio Histórico corresponde a sus Juntas Generales y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto Económico”*.

Obviamente el Concierto Económico marca la delimitación de las competencias de los Territorios Históricos en la medida en que es la plasmación del pacto político que alcanzan los máximos representantes de las instituciones forales y de los órganos comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los de la Administración General del Estado como consecuencia del modelo financiero y fiscal de relación entre ambas instituciones en aplicación del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales establecido en la disposición adicional primera de la Constitución y en su actualización a través de lo dispuesto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre.

La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial reserva al conocimiento del Tribunal Constitucional los recursos y cuestiones que se interpongan contra Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco. En nuestra opinión, por tanto, contra toda disposición de los Territorios Históricos vascos con rango de Norma Foral que regule las materias que derivan del Concierto Económico, es decir, el régimen tributario, por cuanto la justificación de la reforma de la regulación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de la Ley Orgánica del Poder Judicial descansa precisamente en el encaje de la potestad normativa de los Territorios Históricos con los principios y fuentes del Derecho constitucionales y con la preservación del núcleo intangible de la foralidad, como garantía mínima reconocida y amparada por la disposición adicional primera de la Constitución, indisponible para cualesquiera legisladores inferiores.

Ahora bien, nos encontramos con que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco discrepa de este planteamiento en la sentencia mencionada, como ya había hecho con anterioridad en algún otro supuesto, aunque no de forma consistente, como tendremos ocasión de analizar, ya que, por ejemplo, en la sentencia 397/2013, de 2 de julio de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso 1161/2011, interpuesto contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se pronuncia sobre esta cuestión. Posteriormente lo ha hecho en diversas ocasiones más al enjuiciar los procedimientos de gestión tributaria que aplican las Haciendas Forales al comprobar los rendimientos de actividades económicas de los contribuyentes.

En realidad, en el caso concreto no tenía necesidad de pronunciarse sobre esta cuestión porque la potestatividad de la vía económico-administrativa en el Territorio Histórico de Gipuzkoa ya había quedado descartada por el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y por el Tribunal Supremo al resolver un recurso contra esa Norma Foral General Tributaria de 2005, como hemos visto anteriormente, en el que se declaró la nulidad del precepto que establecía esa potestatividad en la Norma Foral, al entender que sobrepasaba las competencias reconocidas a los Territorios Históricos, lo cual se verificó antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

Por lo tanto, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no necesitaba realizar razonamiento alguno sobre esta cuestión para anular el precepto reglamentario que desarrolló aquella disposición de la Norma



Foral de 2005, que ya había sido declarada nula judicialmente, y por lo tanto, por lo que se había privado de cobertura a ese desarrollo reglamentario.

Pero el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco decide ir un paso más allá, y en un pronunciamiento *obiter dicta*, realiza el siguiente razonamiento:

*“El nuevo marco normativo resultante de la LO 1/2010 no altera el pronunciamiento de la Sala, porque lo que la LO 1/2010 sustrae del conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa y residencia ante el Tribunal Constitucional son exclusivamente las “Normas Forales fiscales” de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, concepto que se refiere en el sistema de fuentes de los territorios históricos del País Vasco a una concreta categoría normativa cual es la Norma Foral, no alcanzando por tanto a las normas jerárquicamente subordinadas a ella, como en el caso ocurre con el Decreto Foral 41/2006. Además, el alcance de la reserva al Tribunal Constitucional se limita a las normas forales reguladoras de los impuestos concertados, pero no a las normas forales reguladoras del procedimiento administrativo tributario, tal y como lo entendió esta Sala en su sentencia nº 410/2008, de 13 de junio, dictada en el recurso 169/2006.*

*En efecto, la lectura del Preámbulo de la LO 1/2010 es concluyente al respecto al ceñir en todo momento el alcance de la reforma a las normas forales fiscales, locución que hasta en cinco ocasiones se hace equivalente a las normas reguladoras de los distintos impuestos concertados.*

*El Preámbulo de la LO 1/2010 reconoce que el sistema fiscal (art. 37.3.f) EAPV) pertenece al núcleo competencial exclusivo de los territorios históricos y se regula «mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios», lo que supone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» (art. 41.2 .a), lo que se hace equivalente a la regulación de los tributos concertados, pero como esta Sala ha concluido, no incluye el procedimiento administrativo común tributario que es materia que está reservada al Estado”.*

Esta interpretación que realiza el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y que pretende apoyarse igualmente en lo que el Tribunal Constitucional entendió para no asumir conocimiento de los recursos pendientes ante el Tribunal Supremo, interpuestos antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, pero pendientes de resolver en aquel momento, no podemos compartirla por varias razones:

1º) En primer lugar, ya hemos visto que es una precisión y un razonamiento innecesario en el enjuiciamiento que le ocupaba al Tribunal, en la medida en que ya había sido anulado judicialmente el precepto del que traía causa el precepto reglamentario impugnado indirectamente, por lo que le bastaba con hacer referencia a aquellos pronunciamientos firmes, previos a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

No obstante, como el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha hecho de este razonamiento doctrina reiterada en su devenir posterior (con alguna notable excepción, como veremos), esta cuestión tiene menos importancia, puesto que cuando ha tenido que enjuiciar las normas contenidas en la Norma Foral General Tributaria para el desarrollo de los procedimientos de gestión tributaria sí estamos en presencia de un ámbito en el que es necesario despejar la incógnita.

2º) Pero además no puede deducirse del Auto del Tribunal Constitucional de 2010 que se cita en la sentencia como pretendido apoyo de su conclusión la misma consecuencia que extrae el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en la medida en que el Tribunal Constitucional en aquel Auto estaba dilucidando si le competía resolver los recursos de casación pendientes ante el Tribunal Supremo contra sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a Normas Forales que se habían enjuiciado por parte de ese Tribunal con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, cuando la competencia le incumbía a ese Tribunal.

No se puede extrapolar una conclusión que extrae el Tribunal Constitucional sobre su incompetencia para resolver recursos de casación, por cuanto lógicamente no se encuentra tal atribución ni en la Constitución ni en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, recursos que además no pueden mutarse en recursos ante el Tribunal Constitucional contra Normas Forales por mor de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, puesto que tal efecto debería haber estado expresamente regulado en un Derecho transitorio del que la mencionada Ley Orgánica carece.

Eso trajo como consecuencia que el Tribunal Supremo entendiera que tenía que seguir conociendo de esos recursos de casación por la supremacía del artículo 24 de la Constitución y el derecho a la



tutela judicial efectiva reconocido en el mismo, pero ello no implicaba pronunciamiento alguno sobre el alcance posterior de la competencia de los órganos jurisdiccionales y del propio Tribunal Constitucional, para recursos interpuestos a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

En realidad, el Tribunal Constitucional lo que estaba analizando era cómo aplicar el Derecho transitorio a los procesos judiciales nacidos con anterioridad pero pendientes en aquel momento, y a eso se limita el razonamiento del Tribunal Constitucional, por lo que extrapolar consecuencias o razonamientos a un ámbito diferente, como es el de la propia competencia del Tribunal Constitucional para conocer de recursos contra Normas Forales fiscales, es una clara extralimitación, que no se cohonesta adecuadamente con las reglas de la más elemental y rigurosa hermenéutica jurídica.

3º) Y además esto nos lleva a la cuestión de la competencia para delimitar la propia competencia del Tribunal Constitucional, lo cual es competencia exclusiva de ese Tribunal, y por lo tanto, ámbito invulnerable para el resto de poderes públicos, y en particular, para los órganos de la jurisdicción. En efecto, el artículo 4.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece que *“en ningún caso se podrá promover cuestión de jurisdicción o competencia al Tribunal Constitucional. El Tribunal Constitucional delimitará el ámbito de su jurisdicción y adoptará cuantas medidas sean necesarias para preservarla, incluyendo la declaración de nulidad de aquellos actos o resoluciones que la menoscaben; asimismo podrá apreciar de oficio o a instancia de parte su competencia o incompetencia”*. Como vemos, la competencia para determinar el alcance de su jurisdicción es exclusiva del Tribunal Constitucional, y por tanto, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco carece de la misma para decidir cuál es el alcance objetivo de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, sin invadir un ámbito que el legislador orgánico ha reservado al Tribunal Constitucional.

4º) Pero además, hay dos elementos del razonamiento del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que no podemos compartir desde un punto de vista del análisis lógico-racional. Por un lado, la integración del concepto Norma Foral fiscal que utiliza el articulado de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, con el de Normas Forales reguladoras de los tributos concertados que aparece en varios pasajes del preámbulo no nos lleva a las mismas conclusiones que a la Sala, porque no entendemos a comprender de dónde surge la visión reduccionista del concepto de norma reguladora de los tributos concertados, en el sentido, de norma sustantiva de cada tributo, teniendo presente que la regulación de los tributos concertados incorpora normas sustantivas y formales o de procedimiento, como ya hemos razonado con anterioridad.

De hecho, el propio Concierto Económico, cuando establece limitaciones a la capacidad normativa de los Territorios Históricos en relación con determinados impuestos, como por ejemplo, los que son objeto de armonización a nivel de la Unión Europea, como el Impuesto sobre el Valor Añadido o los Impuestos Especiales de Fabricación, precisa que las instituciones forales deben aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en territorio de régimen común, con lo que el propio Concierto Económico están siendo consciente de que los tributos concertados tienen dos perspectivas de regulación, la sustantiva y la formal.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está obviando esta regulación y entendiendo que las normas de los tributos concertados son sólo las sustantivas, o en el peor de los casos, que dependiendo de cuál sea la técnica legislativa seguida por las Juntas Generales, el alcance de la competencia del Tribunal Constitucional va a ser diferente, ya que si en vez de agrupar las normas formales comunes a varios tributos concertados en una única disposición (la Norma Foral General Tributaria), se regulan en la Norma Foral propia de cada tributo, lo cual sería otra técnica normativa válida, si bien con una peor valoración sistemática, ello implicaría un diferente órgano juzgador de la regulación, y eso no es consistente con un sistema de atribución objetiva de la competencia como el que impera en nuestro ordenamiento.

Pero además, en segundo lugar, el concepto de Norma Foral fiscal es claro que debe partir de su conceptualización en el ordenamiento, y así como es evidente que el concepto de Norma Foral se puede fácilmente apreciar en base al órgano del que proviene o a su forma de aprobación, el concepto fiscal que se adhiere a la misma, tiene una indudable relación con el Concierto Económico, y con la atribución de competencia a las Juntas Generales de los Territorios Históricos y a sus Diputaciones



Forales para regular el régimen tributario de cada uno de ellos, con lo que el apelativo fiscal hace referencia al mismo ámbito del régimen tributario establecido en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el artículo 1 del Concierto Económico, lo que supone una interpretación conforme con las normas del bloque de la constitucionalidad en el que se integra el precepto, teniendo presente que lo que sí deja claro la exposición de motivos de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, es que viene a colmar un déficit de protección jurisdiccional de las Normas Forales que encarnan el ejercicio de los derechos históricos derivados del Concierto Económico, entre las que, como hemos visto, no sólo se encuentran las Normas Forales reguladoras de cada uno de los tributos, sino también la propia Norma Foral General Tributaria.

- 5º) Y en último extremo, hay que tener presente que las normas jurídicas deben interpretarse conforme a la finalidad con la que se aprueban, y a estos efectos, es muy significativo el análisis que ha realizado el Consejo General del Poder Judicial en su informe preceptivo sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica del Poder Judicial que se ha remitido por parte del Gobierno en 2014.

La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, carece de informe del Consejo General del Poder Judicial en su proceso de elaboración porque no fue un Proyecto de Ley aprobado por el Gobierno sino una Proposición de Ley remitida por el Parlamento Vasco, a donde a su vez había llegado desde las Juntas Generales de Bizkaia tras presentar en este sentido una iniciativa la Diputación Foral de Bizkaia, y por lo tanto, no tuvo ocasión de pronunciarse sobre la modificación operada en la Ley Orgánica del Poder Judicial por esa Ley Orgánica.

Ahora bien, ahora que sí ha tenido ocasión de enjuiciar el Anteproyecto de una nueva Ley Orgánica del Poder Judicial, que incluye todo el articulado de la misma, no ha dejado pasar la oportunidad para analizar el alcance de la atribución al Tribunal Constitucional de la competencia para enjuiciar Normas Forales en estos términos:

*“El artículo 75 trata del orden contencioso-administrativo. El párrafo segundo mantiene la exclusión del conocimiento de este orden jurisdiccional de los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Araba, Gipuzkoa y Bizkaia, que se introdujo por Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial. Dado que la reforma del artículo 9 por la LO 1/2010 citada, en consonancia con la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), se limitó a reservar a este último el control jurisdiccional de las normas fiscales vascas, sería conveniente completar dicha reserva con las materias que, según la STC 76/1988, forman parte de lo que el Tribunal Constitucional denominó “núcleo intangible de foralidad”. Siendo el fundamento de aquellas reformas proteger debidamente el mencionado núcleo, es oportuno corregir la indebida restricción de su control por la jurisdicción constitucional, introduciendo en el artículo 75 ALOPJ no solo la materia fiscal sino, también, la organización y régimen de funcionamiento de las instituciones de cada Territorio Histórico y carreteras y caminos, de conformidad con el artículo 37.3 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. Esta modificación tendría que llevarse, igualmente a la LJCA y a la LOTC a través de las Correspondientes Disposiciones finales del LOPJ”.*

Vemos que la óptica que adopta el Consejo General del Poder Judicial en su informe de 27 de junio de 2014 es la diametralmente opuesta a la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, precisamente porque no se pone a restringir las Normas Forales fiscales que son objeto de enjuiciamiento por parte del Tribunal Constitucional, sino que propone su ampliación a todas las Normas Forales reguladoras de materias que conforman el núcleo intangible de la foralidad, calificando incluso de “indebida” la restricción a las Normas Forales fiscales que realizó la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

En resumen, entendemos que la doctrina que ha acuñado el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no resuelve adecuadamente el encaje de la competencia del Tribunal Constitucional como consecuencia de la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, que entendemos que abarca igualmente el enjuiciamiento de la Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico, teniendo presente además que la competencia del Tribunal Constitucional se establece en base a criterios objetivos y materiales, y además, que es el propio Tribunal Constitucional el único que tiene competencia para pronunciarse y delimitar el alcance de su propia competencia.



**El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está produciendo, en nuestra opinión, una quiebra de las normas de competencia, y en consecuencia, está vulnerando el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías**

Lo cierto es, por tanto, que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está produciendo, en nuestra opinión, una quiebra de las normas de competencia, y en consecuencia, está vulnerando el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías, en relación específica a la vulneración al derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, lo que puede abrir la vía para recurrir en casación la sentencia ante el Tribunal Supremo y, en su momento, suscitar un incidente de nulidad de actuaciones de los regulados en el artículo 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y en su caso, el oportuno recurso de

amparo constitucional ante el Tribunal Constitucional.

De hecho, en el verano de 2015 se produjo un elemento que permitía albergar cierta esperanza respecto a la evolución judicial de esta controversia, como tuvimos ocasión de analizar en estas mismas páginas, por el hecho de que el Ministerio Fiscal se ha pronunciado sobre el sometimiento al procedimiento establecido en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional de los recursos en los que se cuestionara la adecuación a Derecho del contenido de la Norma Foral General Tributaria de uno de los Territorios Históricos.

En un recurso que estaba analizando el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a un acto administrativo tributario de la Diputación Foral de Bizkaia, la representación legal de esta Administración había opuesto una excepción de falta de jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para resolver el recurso en la medida en que implicaba una petición de anulación de un precepto de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia en materia de procedimiento.

La doctrina que había acuñado hasta la fecha el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con otros procedimientos, especialmente respecto al Territorio Histórico de Gipuzkoa, había sido, en principio y como hemos expuesto, la de considerarse competente para resolver esos recursos por entender que la Norma Foral General Tributaria no estaba dentro de las disposiciones cuyos recursos se habían reservado al conocimiento del Tribunal Constitucional por medio de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

Ahora bien, ante la excepción planteada por la Diputación Foral de Bizkaia, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco decidió tramitar el correspondiente incidente y pedir opinión al Ministerio Fiscal sobre la concurrencia de la mencionada falta de jurisdicción, al tratarse de una cuestión de orden público de primera magnitud.

Y lo interesante en este sentido es que el Ministerio Fiscal se pronunció claramente a favor de considerar que la Norma Foral General Tributaria también debe considerarse como una Norma Foral fiscal a los efectos de lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y, por tanto, entiende que sí concurre la excepción de incompetencia de jurisdicción planteada por la Diputación Foral de Bizkaia.

En un escrito fechado el 1 de julio de 2015, el Ministerio Fiscal concluía lo siguiente:

*“En el presente caso se impugna una resolución de carácter eminentemente tributario, la dictada por el Tribunal Económico Administrativo Foral, que se basa a su vez en la aplicación de una Norma Foral de naturaleza Fiscal, la Norma Foral 2/2005 General Tributaria de Bizkaia, por lo que de acuerdo con la normativa señalada, y con la pretensión manifestada por la demandada - la Diputación Foral de Bizkaia- en su escrito de Alegaciones Previas, la competencia para su conocimiento y fallo, corresponde en única y primera instancia al Tribunal Constitucional, por lo que esta Sala deberá declarar la inadmisión del presente Recurso por falta de Jurisdicción de conformidad con el art. 59 de la LJCA.”*

La sentencia de 23 de septiembre de 2015 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por la que se puso término al mencionado recurso contencioso-administrativo (recurso 198/2014) ha sido un tanto decepcionante en este aspecto, puesto que obvia el debate sobre la cuestión en los siguientes términos:

*“El debate sobre la disconformidad con la normativa básica tributaria, de los preceptos referidos de la Norma Foral General Tributaria, concluye la Sala que no es relevante en este caso, al tener que ratificar, por lo que vamos a*



*trasladar, previos pronunciamientos en los que en la Sala viene reiterando que no es contrario a las pautas básicas del procedimiento administrativo tributario el que, en lo que aquí interesa, la Norma Foral General Tributaria no haya previsto plazo de caducidad en relación por los procedimientos de gestión iniciados mediante autoliquidación, en los términos que plasma el artículo 102. 1, así como en relación con las pautas del denominado procedimiento de revisión de autoliquidaciones y la práctica de liquidaciones provisionales, en los términos recogidos en el artículo 123 y 124."*

Después de la cita de diversos pronunciamientos judiciales y de la referencia al acuerdo de la Comisión de Cooperación entre la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco sobre la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa (al que ya hemos hecho alusión con anterioridad), llega a la determinación de que estas reglas de los procedimientos tributarios de gestión no forman parte del contenido del mal llamado "procedimiento administrativo común tributario", y entiende que la Norma Foral General Tributaria no plantea ningún problema de conformidad con el ordenamiento en este punto:

*"Con ello, ratificamos que las precisiones que incorpora la Norma Foral General Tributaria, en relación con los preceptos que se cuestionan por el demandante, en cuanto a estar ante un procedimiento de gestión Tributaria, el iniciado mediante auto liquidación, por el que la Norma Foral General Tributaria expresamente excluye de la regulación sobre los efectos de la falta de resolución expresa, así el artículo 102.1 párrafo último, no inciden en la sustancia del Procedimiento Administrativo Tributario Común, lo que excluye entrar en el debate de la validez de los preceptos cuestionados, lo que hace innecesario introducirnos en si para el conocimiento de la impugnación indirecta sería competente la Sala o debería trasladarse, en su caso, al Tribunal Constitucional, por estar ante un recurso interpuesto tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2011."*

Es difícil de seguir el razonamiento de la Sala en este sentido puesto que no fundamenta por qué razón estamos o no en presencia de una materia que se pudiera considerar como incardinable en el citado procedimiento administrativo común tributario, puesto que, además, si hacemos caso a la referencia al acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación citado, su contenido establece que nada de la Ley General Tributaria resulta aplicable en la Comunidad Autónoma del País Vasco, y por lo tanto, no habría ningún supuesto encuadrable dentro de ese concepto jurídico.

Es cierto que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha utilizado la vía más sencilla para escapar de un enredo en el que se ha metido a través de sus resoluciones precedentes, y del que es difícil salir bien parado al punto al que han llegado las cosas, pero creo que no está de más recordar que, a nuestro juicio, el contenido de la Norma Foral General Tributaria en su conjunto está sometido a la reserva de jurisdicción que la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, varias veces citada, ha realizado a favor del Tribunal Constitucional, pero no deja de ser una pena que haya desperdiciado la ocasión para añadir seguridad jurídica a este asunto.

Y también es cierto que ahora, en la sentencia de 6 de octubre de 2016 que estamos comentando, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha vuelto a retomar la vía que había abandonado en esa otra sentencia, sin justificar por qué se aparta del criterio anterior, en el que había dejado sentado que los procedimientos de gestión tributaria no forman parte del concepto de procedimiento administrativo común tributario y en el que el Ministerio Fiscal había dejado claro su parecer al respecto.

No puede pretender ahora el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ignorar los razonamientos contenidos en la sentencia citada, al tratarse precisamente de una cuestión de orden público relativa a la competencia del propio órgano jurisdiccional y al alcance de la jurisdicción constitucional.

Es más, creo que debe tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional, en sentencia 118/2016, de 23 de junio, ha desestimado los cuatro recursos de inconstitucionalidad que se habían interpuesto contra la referida Ley Orgánica 1/2010, de 24 de febrero, y no ha excluido expresamente de su competencia la Norma Foral General Tributaria, y de hecho, lo que se entiende en su fundamentación jurídica es la inclusión en su ámbito competencial del enjuiciamiento de todas las Normas Forales fiscales, incluida la Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico.

Es de suponer que se presentará el oportuno recurso de casación ante el Tribunal Supremo frente a esta sentencia, lo que nos va a abocar de manera indubitada a que el máximo órgano judicial (y en su caso, el Tribunal Constitucional) resuelvan de una vez esta controversia, que está afectando a uno de los elementos nucleares de la competencia normativa foral, lo que contribuirá, sin duda, a aumentar la seguridad jurídica



del Concierto Económico, porque lo que es evidente es que sentencias como la que estamos comentando no le hacen ningún favor ni a ese principio ni a la propia certeza del Derecho, ni mucho menos, a la función constitucional a la que están llamados los órganos judiciales.

No caben atajos para resolver conflictos, si el Tribunal Superior de Justicia está convencido de que la Norma Foral no respeta el orden constitucional de distribución de competencias, lo que tiene que hacer no es inaplicarla, sino plantear la correspondiente cuestión al amparo de lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, incluso si lo que le causa dudas es la propia competencia del Tribunal Constitucional para enjuiciar un pleito de esta naturaleza. ■