2018 - 11 - 05
Revista española de Derecho Administrativo
2018
Núm. 193 (Julio-Septiembre 2018)
Jurisprudencia
1. El carácter parcial del blindaje de las normas forales fiscales: a propósito del ATC 150/2017, de 14 de noviembre y de la STC 118/2016, de 23 de junio (JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO)

Jurisprudencia

1 El carácter parcial del blindaje de las normas forales fiscales: a propósito del ATC 150/2017, de 14 de noviembre y de la STC 118/2016, de 23 de junio

JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO

Magistrado especialista de lo Contencioso-Administrativo. Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

ISSN 0210-8461

Revista española de Derecho Administrativo 193
Julio - Septiembre 2018

Sumario:

I. Introducción
II. La extensión y ámbito del blindaje como cuestión inicialmente no controvertida
1. Naturaleza jurídica de las normas forales fiscales
2. Principales dudas acerca de la constitucionalidad del blindaje
III. El ulterior acotamiento del ámbito del blindaje
IV. El estado de la cuestión. El control de determinadas normas forales fiscales por la jurisdicción contencioso-administrativa
1. El desapoderamiento que nunca existió
2. La dispar legitimación para impugnar normas forales fiscales
3. Parámetros de validez de las normas forales fiscales
4. Control directo e indirecto de las normas forales fiscales por la jurisdicción contencioso-administrativa. Anulación o inaplicación de las normas forales fiscales. La Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) como procedimiento administrativo tributario común
V. Consideraciones finales

RESUMEN:

La denominada operación de blindaje del Concierto Económico, materializada a través de la exclusión del orden jurisdiccional contencioso-administrativo en el control de lega-lidad de las normas forales fiscales y su correlativa atribución al Tribunal Constitucional, ha visto acotada sensiblemente su extensión merced a los dos pronunciamientos de este último cuyos fundamentos y consecuencias se analizan en el presente artículo.

PALABRAS CLAVE: Concierto Económico - Normas forales fiscales - Bloque de constitucionalidad - Parámetros de validez - Procedimiento administrativo tributario común - Aplicación directa de la Ley General Tributaria - Inaplicación de las Normas Forales Generales Tributarias

ABSTRACT:

The so-called operation of protection of the Economic Agreement with the Basque Country, materialized through the exclusion of the contentious-administrative jurisdic-tional order in the control of the legality of the fiscal foral regulations and its correlative attribution to the Constitutional Court, has been considerably limited its extension thanks to the two pronouncements of this Court, whose foundations and consequences are analyzed in this article.

KEYWORDS: Economic Agreement - Fiscal foral regulations - Block of constitutionality - Effectivity parameters - Common administrative tax procedure - Direct application of the General Taxation Act - Non application of the fiscal foral regulations

I. INTRODUCCIÓN

El que se dio en llamar « *blindaje del Concierto Económico* », « *blindaje de las normas forales fiscales* » o, simplemente, « *blindaje de las normas forale* s» vino determinado por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, la cual comportaba la modificación de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional –LOTC− (introduciendo una nueva Disposición Adicional Quinta), de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial –LOPJ− (dando nueva redacción al apartado 4.º de su artículo 9) y de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa –LJCA− (añadiendo la letra d) al artículo 3).

Lo que a través de la reforma en cuestión tenía lugar era un cambio en el régimen de control jurisdiccional de las normas forales de carácter fiscal. Ello por cuanto pasaban a « *no corresponder al orden jurisdiccional contencioso-administrativo» los «recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya* » (artículo 3 d) LJCA). Éstos eran atribuidos, « *en exclusiva, al Tribunal Constitucional en los términos establecidos por la Disposición Adicional Quinta*» de la LOTC (artículo 3 d) LJCA). Y ésta última prevé, de un lado, los recursos y las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las citadas normas forales fiscales cuando de ellas dependa el fallo del litigio principal[1)]; y, de otro, introduce a modo de tercer proceso el « *planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada* »[2)].

En el Preámbulo ya el legislador orgánico justificaba el cambio tanto en una razón material como en otra constitucional. En lo que hace a la material, se fundaba en que las normas forales reguladoras de los impuestos concertados o de los recargos, arbitrios y recursos provinciales que puedan establecerse sobre ellos no desarrollan ni complementan ley alguna, sino que suplen en sus respectivos ámbitos a las leyes estatales.

Significaba que así como las normas forales reguladoras de los distintos impuestos resultaban recurribles ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, las normas forales fiscales del Estado, en tanto que tenían rango de ley, solo son susceptibles de ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por aquellos que aparecen como legitimados en el artículo 162 de la Constitución (CE). Por lo que se refiere a la razón constitucional, advertía que los derechos históricos de los territorios forales, « *al menos en lo que concierne a su núcleo esencial* », no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan un aspecto de índole constitucional.

Enfatizaba asimismo al respecto la que caracterizaba como « *más débil [...] garantía constitucional de la foralidad de los territorios históricos vascos que la de la Comunidad Foral de Navarra* » −pese a que en ambas su fundamento constitucional entronca en la Disposición Adicional Primera de la Carta Magna− y ello al albur de una diferencia estrictamente formal cual sería la de que en el caso de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa no existe un reconocimiento de la potestad legislativa formal en favor de sus instituciones.

II. LA EXTENSIÓN Y ÁMBITO DEL BLINDAJE COMO CUESTIÓN INICIALMENTE NO CONTROVERTIDA

Si bien es cierto que en un primer momento la reforma no estuvo exenta de críticas y reticencias por un sector considerable de la doctrina, no resulta fácil el hallazgo de artículos, comentarios u opiniones que siquiera sembraran dudas a propósito de si la exclusión del orden jurisdiccional contencioso-administrativo en el control a efectuar a las normas forales fiscales se extendía a la totalidad de éstas o, menos aún, si era dable establecer categorías de las mismas que implicasen un distinto tipo de control.

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS NORMAS FORALES FISCALES

Constituyendo un lugar común en el tratamiento de este producto normativo las cavilaciones en torno a su naturaleza jurídica, aun más relevancia ofrece tal extremo cuando se trata de discernir a quién competente el control que de su constitucionalidad o legalidad haya de efectuarse.

Con alguna salvedad[3)], lo cierto es que parece fuera de toda duda el que las normas forales (y dentro de ellas las fiscales) tienen naturaleza reglamentaria. De hecho, de no haber sido así, hasta la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, habrían estado exentas de todo control ya por la jurisdicción contencioso-administrativa (en tanto que normas con rango de ley), ya por el Tribunal Constitucional (al no aparecer expresamente incluidas en el artículo 27,2 LOTC), abocando a una suerte de « *presunción de validez incondicionada, iuris et de iure, y de una fuerza normativa absoluta, insusceptible de todo control a posteriori* »[4)].

Es de significar el que la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía para el País Vasco (EAPV), atribuye con carácter exclusivo el ejercicio de la « *potestad legislativa* » al Parlamento Vasco (artículo 25,1). La alusión que tal precepto efectúa a entender tal atribución « *sin perjuicio de las competencias de las Instituciones a que se refiere el artículo 37 del presente Estatuto* », no permite colegir que « *el desarrollo normativo [...] en las materias que el Parlamento Vasco señale* » (artículo 37,4 EAPV) implique asunción por los Territorios Históricos de la facultad de dictar normas con rango de ley formal. De hecho, en la propia Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y

los Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH), se dispone que « *es de la competencia* » de tales Instituciones Comunes « *la legislación y la ejecución en todas aquellas materias que, correspondiendo a la Comunidad Autónoma según el Estatuto de Autonomía, no se reconozcan o atribuyan en dicho Estatuto, la presente Ley u otras posteriores, a los Órganos Forales de los Territorios Históricos* » (artículo 6,1), añadiendo que « *en todo caso, la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento* » (artículo 6,2)[5].

Sobre tal base, las normas forales se aprueban por las Juntas Generales de los Territorios Históricos, titulares de la potestad normativa (excepto en lo concerniente a normas con valor de ley) y competentes para elegir al Diputado General, aprobar los presupuestos y controlar la acción del órgano ejecutivo. Éste último, la Diputación Foral, es, a su vez, la encargada del gobierno y administración mediante el ejercicio de la función ejecutiva, la potestad reglamentaria y la iniciativa normativa.

Como señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección 4.ª) en Sentencia N.º 1321/2016, de 7 de junio de 2016 (RJ 2016, 4143) (rec. 2466/2014), « *si bien en un primer momento la doctrina consideró a los Territorios Históricos como meros entes locales, con las consecuencias que dicha consideración tenía desde la perspectiva de la naturaleza de sus normas jurídicas, progresivamente se fue planteando la "doble naturaleza jurídica de los Territorios Históricos". En cualquier caso, la doctrina ha mostrado un eclecticismo en cuanto a sus posiciones que da buena cuenta de la "peculiaridad" del régimen foral. Se ha considerado que las consecuencias de esa "naturaleza jurídica dual" de los Territorios Históricos tienen reflejo en las materias que regulan y en la naturaleza jurídica de las normas forales [...] En definitiva, la complejidad del proceso de actualización de los derechos históricos ha dado lugar a entidades que quedan imbuidas de dicha complejidad en su propia naturaleza jurídica y que si bien participan de la consideración de entidades locales y en cuanto tal ejercitan competencias en "régimen común", también ejercitan otras de "régimen foral" que las singularizan; lo que va a afectar incluso a su régimen de fiscalización jurisdiccional* » [F.D. 7.º].

Considerada la naturaleza jurídica de la norma foral en atención a los órganos de los que emanan, huelga decir que tal naturaleza no muta ni en función de la materia sobre la que verse (luego la consideración que se realice de la norma foral fiscal no debe diferir de la que pueda efectuarse respecto de cualesquiera otra norma foral) ni en atención a que se altere el control que sobre las mismas vaya a ejercerse.

En fin, se ha tratado de distinguir a las normas forales respecto del resto de normas reglamentarias, calificándolas así de disposiciones materialmente legislativas, reglamentos autónomos o, incluso, dispensándoles una naturaleza reglamentaria especial susceptible de ser asimilada a leyes materiales[6]. En todo caso, su naturaleza es unívoca y si acaso cabe predicar alguna particularidad de las normas forales fiscales es que no están llamadas a « *establecer una regulación complementaria o de detalle, para los Territorios Históricos, de las leyes tributarias del Estado, sino que lo que ha cen es regular íntegramente los distintos tributos [...] de manera que cada Territorio Histórico tiene su propia legislación tributaria* », diseño en el que cuentan, además, con « *un notable margen de discrecionalidad* » *ex* artículo 41,2 a) EAPV en la medida en que deben limitarse a atender a la « *estructura general impositiva del Estado* »[7].

2. PRINCIPALES DUDAS ACERCA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL BLINDAJE

La aprobación de la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, fue contemplada con suspicacia desde diversas perspectivas, siendo variados los achaques

constitucionales que se formularon.

Así las cosas, se planteó si resultaba factible la exclusión por ley del control judicial de los reglamentos. Ello por cuanto si bien el artículo 161,2 CE ya atribuía al Gobierno la facultad de impugnar las « *disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas* », es lo cierto que lo anterior parecía oponerse a las previsiones constitucionales contenidas tanto en el artículo 106,1 (en relación con el control de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa que a los Tribunales compete) como en el artículo 153 c) (que atribuye el control de las normas reglamentarias a la jurisdicción contencioso-administrativa).

También ofrecía dudas la forma en la que podía verse afectada la propia configuración de la justicia constitucional. Obsérvese que el control a efectuar por los Tribunales ordinarios dista del que corresponde al Tribunal Constitucional. Mientras que los primeros fiscalizan la legalidad ordinaria en sus aspectos formales o sustantivos, el segundo toma como parámetro el bloque de constitucionalidad del artículo 28 LOTC. Al conocer de los recursos o cuestiones contra las normas forales fiscales el Tribunal Constitucional, el control de legalidad ordinario desaparecería como criterio de control y, con ello, « *la reducción de garantías es notoria* »[8)], no resultando nada desdeñable el cuestionarse la afectación del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24,1 CE.

Finalmente, se controvertía la circunstancia de que el legislador –aunque fuera por ley orgánica− se arrogase la facultad de determinar qué normas pueden ser objeto de control de constitucionalidad al margen de las relacionadas en el artículo 27,2 LOTC, lo cual solo tendría encaje a través de la cláusula abierta del artículo 161,1 d) CE.

Sea como fuere, lo cierto es que las objeciones que acaban de reseñarse fueron descartadas por el Tribunal Constitucional en la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118), que resuelve los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja, el Parlamento de La Rioja, el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y las Cortes de Castilla y León respecto de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero[9)].

Aparecen en tal Sentencia caracterizadas las normas forales fiscales emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos como « *disposiciones normativas con naturaleza reglamentaria* », si bien se precisa que ni tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley estatal ni de disposiciones autónomas (al no surgir desvinculadas de toda ley). Constituyen, pues, « *un tipo singular de normas reglamentarias* » que operan sobre « *un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercicio de forma continuada por la Institución Foral* » [F.J. 2 b].

A partir de lo anterior, nada obsta a que el legislador orgánico modifique el alcance tanto de la jurisdicción constitucional como de la forma de acceso y ejercicio de los diferentes procesos constituyentes. Enfatiza al respecto que las « *relaciones entre las leyes a las que llaman los* arts. 161.1 a) , 162.2 *y* 165 *CE se basan en la estricta aplicación del criterio de sucesión temporal de leyes "lex posterior derogat priori", de modo tal que cualquier ley posterior del mismo rango puede abordar su regulación* » [F.J. 3 a]. Y abundando en tal premisa, asevera que admitir lo contrario sería como « *constreñir indebidamente la legítima opción del legislador de modificar, en todo o en parte, la regulación jurídica de una determinada materia o de un concreto sector del ordenamiento* ».

Siendo el legislador orgánico el único constitucionalmente habilitado para delimitar el

sistema de jurisdicción constitucional y la forma de acceso a los diferentes procesos constitucionales, se rechaza la quiebra de tal sistema de justicia constitucional en la medida en que así como el Tribunal Constitucional puede llevar a cabo el enjuiciamiento de normas infralegales [por ejemplo, a través del recurso de amparo (artículo 161.1 b) CE), mediante los conflictos de competencias (artículo 161.1 c) CE) o por vía de las impugnaciones de las disposiciones sin fuerza de ley y resoluciones de las Comunidades Autónomas (artículo 161.2 CE y 76 LOTC)], resulta que los órganos judiciales ordinarios también están habilitados para controlar disposiciones con fuerza y rango de ley [como sucede en el control de la eventual contradicción del Derecho de la Unión en la que puede incluso un Juez ordinario inaplicar la norma conforme al artículo 93 CE, o en el caso del control de los decretos legislativos cuando excedan de los límites de la delegación – *ultra vires* – (artículo 82.6 CE, 9.4 LOPJ y 1.1 LJCA), el cual puede llevarles igualmente a su inaplicación].

De esta forma, cabe predicar el carácter alternativo del control entre una y otra jurisdicción, en ocasiones sucesivo (reglamentos contrarios a la Constitución), en otras alternativo (decretos legislativos *ultra vires*) o en otras excluyente (contradicción del Derecho de la Unión Europea por las normas legales por parte de los órganos de la jurisdicción ordinaria o con el control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional de las disposiciones con rango de ley).

Tal sistema no afectaría al modelo de control constitucional de unas normas u otras, legales o reglamentarias, sino que es el que deriva de unas determinadas previsiones constitucionales a inferir de forma conjunta del propio texto constitucional y conforme a éste en aras de atender a la singularidad de una institución (la de la foralidad en materia tributaria *ex* Disposición Adicional Primera CE). Y ello « *ni desfigura el control general de la potestad reglamentaria de las Juntas Generales de los Territorios Históricos por parte de los Jueces y Tribunales, ni transforma el modelo constitucional (o el del control de las normas reglamentarias) diseñado por el constituyente, ni, en fin, altera la regulación de los procesos constitucionales directamente creados por el propio texto constitucional* » [F.J. 2 d].

Finalmente, resulta de especial interés el rechazo a que la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva de los titulares de derechos e intereses legítimos requiera necesariamente de un pronunciamiento de los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, pues tal derecho puede llevarse a cabo por el Tribunal Constitucional, quien puede efectuar « *un control suficiente para brindar una tutela materialmente equivalente* » a la que puede otorgar, frente a un acto o disposición administrativo, la jurisdicción contencioso-administrativa [F.J. 2 e].

III. EL ULTERIOR ACOTAMIENTO DEL ÁMBITO DEL BLINDAJE

Pese a que la extensión o ámbito del blindaje no merecieron especial interés en el momento de la aprobación de la reforma por la que el mismo se implementaba, las bases sentadas por la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118), han servido recientemente al Tribunal Constitucional (Pleno) para, a través del ATC 150/2017, de 14 de noviembre (RTC 2017, 150 AUTO), acotar notablemente el ámbito de enjuiciamiento que con respecto a las normas forales fiscales interpreta le atribuye la Disposición Adicional Quinta de la LOTC.

En contra de lo que en un principio pudiera desprenderse ya de la tramitación parlamentaria de la reforma, ya del propio tenor de la misma (en particular, en la

exclusión que de forma expresa declara de la jurisdicción contencioso-administrativa a propósito de los recursos directos o indirectos interpuestos contra tales normas forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya – artículos 9,4 LOPJ y 3 d) LJCA), el Tribunal Constitucional concluye que su control no se extiende a las normas formales fiscales que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común.

La resolución, que cuenta con el voto particular que firman cuatro de los once Magistrados que conforman en esta ocasión el Pleno, en realidad constituye la interpretación que el propio Tribunal realiza de lo resuelto y argumentado en la mentada Sentencia 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118), por la que, tras desestimar los recursos referidos, se declaró que los artículos 1 y 2, así como la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, no eran inconstitucionales interpretados en los términos del Fundamento Jurídico Tercero d).

Así pues, la decisión que ahora se adopta y que viene a « *debilitar* » en buena medida el blindaje concernido, pasa esencialmente por lo que el Tribunal Constitucional interpreta que resolvió y razonó en tal Sentencia, dándose la singular circunstancia de la disparidad habida en el seno del propio Pleno sobre lo que fue resuelto y razonado en aquélla, no en vano hasta cuatro Magistrados (dos de los cuales, es cierto, no formaron parte de la composición del Pleno en la primera ocasión) interpretan de muy distinta forma las consideraciones allí efectuadas.

Acuerda el ATC 150/2017, de 14 de noviembre (RTC 2017, 150 AUTO), la inadmisión de la cuestión prejudicial de validez planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección 2.ª) respecto del artículo 102,1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGTB), por la posible vulneración del artículo 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCE).

El supuesto de hecho es el siguiente. Apreció la Sala Tercera contradicción entre el artículo 102,1 NFGTB y lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Tal contradicción consistiría en que el primero excluye a los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación del plazo máximo en que debe notificarse la resolución. En tal sentido, la NFGTB, aunque regula también un plazo de prescripción de cuatro años relativo a la potestad de liquidar (como el artículo 66 a) LGT), se aparta de la normativa estatal al no aplicar ni el plazo máximo de seis meses ni la caducidad procedimental (artículo 104,1 LGT). La doble garantía que dispone la LGT, ya sustantiva (al no poder la Administración permanecer inactiva durante más de cuatro años), ya procedimental (al no interrumpir la acción administrativa la prescripción si éste no respeta el plazo máximo de duración previsto), no encuentra correspondencia en la NFGTB. Todo ello, en el caso concreto, habilitó a la Hacienda Foral de Bizkaia a girar liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en fecha 9 de noviembre de 2012 pese a que el procedimiento se había iniciado (mediante autoliquidación) el 25 de abril de 2012, esto es, una vez superado el plazo de seis meses. Por el contrario, con la LGT la prescripción no se habría visto interrumpida y se habría acabado consumando al dictarse la liquidación recurrida (en tanto que correspondiente al IRPF de 2007)[10)].

La fundamentación jurídica en la que se asienta el ATC 150/2017, de 14 de noviembre

(RTC 2017, 150 AUTO), parte de la lectura que realiza tanto del Preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, como de la interpretación del alcance de la citada reforma efectuada en la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118). A propósito de ésta última, recuerda que dejaba sentado el que las normas forales fiscales que emanan de las Juntas Generales de los Territorios Históricos son « *disposiciones normativas que carecen de rango de ley* », si bien con dos matices importantes. De un lado, el que no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la ley estatal en tanto que gozan de una singularidad que dimana del régimen foral constitucional y estatutariamente garantizado. De otro, que no son disposiciones autónomas toda vez que tienen como función constitucional la de configurar, de forma armonizada, un régimen tributario foral que sustituye y replica, en cada uno de los territorios, la estructura del sistema tributario del Estado.

En base a lo anterior, destaca cómo se aclaraba que « *el objeto de la competencia que se atribuye a este Tribunal Constitucional para controlar las normas forales ni es exclusivo de la jurisdicción constitucional ni es excluyente de la intervención de los Tribunales ordinarios, concretamente, los de la jurisdicción contencioso-administrativa* ». Ello en el entendimiento de que la Disposición Adicional Quinta de la LOTC limita el objeto de control que corresponde al Tribunal constitucional a aquellas normas forales « *que tengan carácter fiscal y, dentro de éstas, a aquellas dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el artículo 41,2 a) del EAPV, a saber, las que se dirijan a mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado* » (F.J. 3 c)).

Infiere el que las restantes normas forales fiscales o, lo que es lo mismo, todas aquellas que « *no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedarían fuera del ámbito de las competencias* » del Tribunal Constitucional al « *no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria* ». Su control con carácter exclusivo, directo e indirecto, correspondería a los Tribunales ordinarios « *a través del sistema de recursos previsto en las correspondientes leyes procesales* » (F.J. 3 c)).

La doctrina que acaba de exponerse, proyectada al caso concreto, aboca a la inadmisión de la cuestión prejudicial de validez en la medida en que el artículo 102.1 NFGTB se ordena al establecimiento de una regla general sobre el plazo máximo de resolución de los procedimientos de aplicación de los tributos, aplicable a todos los que sean competencia de la Hacienda Foral de Bizkaia y ajeno, consecuentemente, a la regulación de una concreta figura tributaria.

Sin embargo, frente a la posición mayoritaria, los cuatro Magistrados que suscriben el voto particular consideran que la argumentación en la que se sustenta el Auto es « *puramente formalista* » y postulan, a la hora de determinar la extensión de la competencia del Tribunal en relación con el control de la normativa foral fiscal, el que debe atenderse a las razones últimas por las que el legislador orgánico decidió incluir tal competencia. Inciden en que la razón última del otorgamiento de la competencia se vincula con « *consideraciones materiales sobre qué suponga el ejercicio de competencias normativas por parte de las instituciones de los territorios históricos en que supla a las leyes estatales en la regulación de impuestos concertados* ». Así, y esto resulta decisivo, se pone el acento en que lo que hace la normativa foral fiscal es « *suplir a las leyes estatales* » por lo que, en consecuencia, deben tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquéllas.

Lo anterior lleva a considerar irrelevantes aspectos que sí son ponderados en la fundamentación del Auto, tales como el que el precepto cuestionado esté sistemáticamente

incluido en una norma general tributaria y no específica de un concreto tributo, el que esa norma general tributaria resulte de aplicación a todo tipo de tributos (incluyendo los que no suponen replicar alguno de los integrantes del sistema impositivo común) o su carácter procedimental.

Atendiendo a los « *estrictos términos en los que se desarrolló la argumentación* » de la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118), se rechaza el que allí se sostuviese posicionamiento alguno que permitiere alcanzar la conclusión de que « *cualquier norma foral fiscal que tenga un ámbito de aplicación superior al de los tributos concertados deba quedar, por esa sola razón, fuera de la posibilidad de enjuiciamiento del Tribunal Constitucional* ». Asimismo, se niega categóricamente tanto el que una norma foral fiscal general como la concernida haya de quedar excluida como el que hayan igualmente de estarlo las normas forales fiscales de carácter procedimental. Ello en tanto que el concepto de « *régimen tributario* » no puede quedar limitado a la regulación de los aspectos sustantivos de los tributos, sino que, por el contrario, debe extenderse al « *conjunto normativo general incluyendo no solo los elementos configuradores del tributo sino también todos los aspectos procedimentales de gestión, liquidación y sanción* ».

La consecuencia a que aboca el planteamiento defendido por el voto particular, aplicado al caso en cuestión, lleva a concluir el que una « *regla aplicable al procedimiento de gestión del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que ha sido aprobada por la Junta General del Territorio Histórico de Bizkaia dentro del ámbito de las competencias de desarrollo de la normativa foral fiscal de los impuestos concertados, que en el resto del Estado están formalmente reservados por la propia Constitución a las leyes aprobadas por las Cortes Generales, se trata de una concreta previsión foral fiscal que lo que hace es suplir a las leyes estatales y, en consecuencia, debía haberse reconocido que estaba incluido en el régimen procesal de impugnación equivalente al de aquellas que, en este caso, es la presente cuestión prejudicial* ».

IV. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN. EL CONTROL DE DETERMINADAS NORMAS FORALES FISCALES POR LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

1. EL DESAPODERAMIENTO QUE NUNCA EXISTIÓ

La operación de blindaje, sin desconocer la naturaleza jurídica de las normas forales fiscales ni pretender mutarlas, parecía implicar una completa sustracción del conocimiento de los recursos que contra las mismas se interpusieran a la jurisdicción contencioso-administrativa. En tal sentido, ya la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en primera instancia, ya la Sala Tercera en sede casacional, habían venido disponiendo de la competencia objetiva para conocer de las impugnaciones directas o indirectas que contra tales normas se formularan, y ello, claro está, con independencia de su contenido.

Cualquier persona física o jurídica, y también con frecuencia otras Comunidades Autónomas, ejercían su legitimación para instar la fiscalización jurisdiccional de tales normas. Sin embargo, la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, implicó un cambio de escenario. Para la generalidad de la doctrina, y presumiblemente también para los promotores de tal modificación, el propósito de la reforma se extendía a la generalidad de las normas forales fiscales, incluyendo también a los Decretos Forales Normativos y Decretos Normativos de Urgencia Fiscal (aprobados por las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y de los que se da cuenta a las respectivas Juntas Generales para su ratificación, convalidación o derogación).

Sin embargo, como ha venido exponiéndose, primero a impulsos de los recursos de inconstitucionalidad planteados precisamente por Comunidades Autónomas limítrofes, el Tribunal Constitucional en la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118), avaló tanto su competencia sobre las normas forales fiscales[11)] como la compartimentación de su control con la jurisdicción ordinaria[12)]. Posteriormente, con ocasión de la citada cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo, ha sido cuando se ha concretado (en principio, y salvo cambio de criterio, con carácter definitivo) por el Tribunal Constitucional el verdadero alcance del blindaje.

En consecuencia, el sistema de control compartido escenifica el que nunca se desapoderó a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa del conocimiento de los recursos contra aquellas normas forales fiscales que no aparezcan ordenadas a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común. Y así, ejercerán un control de legalidad ordinario a través del sistema de recursos previstos en las leyes procesales de las normas forales ajenas al mantenimiento, establecimiento y regulación de los regímenes tributarios de los Territorios Históricos.

2. LA DISPAR LEGITIMACIÓN PARA IMPUGNAR NORMAS FORALES FISCALES

En atención al contenido de la norma foral fiscal de que se trate y, en particular, a si el control de la misma viene atribuido al Tribunal Constitucional o a la jurisdicción ordinaria, se visualiza una de las diferencias más notables cual es la relativa a la legitimación para impugnarlas. Y es que así como en relación con las primeras queda sensiblemente restringida tal legitimación, en el caso de las segundas se atenderá a la norma general procesal prevista en el artículo 19 LJCA y a la interpretación que la doctrina legal ha elaborado a propósito del significado de « *derecho o interés legítimo* ».

Tratándose de normas forales dirigidas a mantener, establecer y regular el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, ha de estarse a la Disposición Adicional Quinta de la LOTC, en relación con los artículos 162 CE y 32 LOTC (en lo que se refiere al recurso) y a los artículos 163 de la Constitución y 35 LOTC (en lo concerniente a la cuestión).

Así las cosas, aparecen facultados para promover el recurso el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta Diputados y cincuenta Senadores. Mayores dificultades plantea la legitimación de los órganos colegiados ejecutivos y las Asambleas de las Comunidades Autónomas en la medida en que ninguna previsión al respecto se ha introducido expresamente por el legislador. Cabe recordar que el artículo 32,2 LOTC limita la legitimación de « *los órganos colegiados ejecutivos y las Asambleas de las Comunidades Autónomas* » a que se trate de « *leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley del Estado que puedan afectar a su propio ámbito de autonomía* ». Cierto es que ya la STC 199/1987, de 16 de diciembre (RTC 1987, 199), abrió la senda a una interpretación laxa de tal exigencia al concluir el que « *la legitimación de las Comunidades Autónomas para interponer el recurso de inconstitucionalidad no está al servicio de la reivindicación de una competencia violada, sino de la depuración del ordenamiento jurídico, y en este sentido, dicha legitimación se extiende a todos aquellos supuestos en que exista un punto de conexión material entre la Ley estatal y el ámbito competencial autonómico [...]* » [F.D. 1.º]. Criterio éste ulteriormente reiterado en, entre otras, STC 32/2006, de 1 de febrero (RTC 2006, 32) o STC 68/2007, de 28 de marzo (RTC 2007, 68).

Pero también lo es el que ni el ejecutivo autonómico ni la Asamblea legislativa pueden impugnar leyes de otras Comunidades Autónomas aun cuando éstas pudieran invadir su

competencia. Así las cosas, ni siquiera « *la supuesta titularidad de un derecho subjetivo o de un interés propio* » permite a las Comunidades Autónomas promover este tipo de procesos « *pues no existe un correlato necesario entre garantía institucional de derechos o de cualquier interés propio y legitimación para interponer recursos de inconstitucionalidad, que se atribuye en lista cerrada. La legitimación activa, aquí como en otros supuestos de acceso a la jurisdicción constitucional, viene a ser una atribución competencial de ciertos órganos públicos, como una opción del poder constituyente o, en su caso, del legislativo, que no exige necesariamente correspondencia con la titularidad de derechos o de intereses por parte de los así legitimados* » (entre otros, SSTC 5/1981, de 13 de febrero (RTC 1981, 5) y 42/1985, de 15 de marzo (RTC 1985, 42) y AATC 320/1995, de 4 de diciembre y 26/2000, de 18 de enero (RTC 2000, 26 AUTO)).

A este respecto, valida la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118), lo que se da en llamar « *efecto frontera* » o, lo que es lo mismo, la circunstancia de impedir a las Comunidades Autónomas la impugnación directa ante el Tribunal Constitucional en tanto que « *opción legítima del legislador desde el punto de vista constitucional* »[13)]. Y tal legitimidad (más allá de que implique un obstáculo al libre acceso a la jurisdicción por parte de las Comunidades Autónomas) ni carece de razonabilidad (pues procura remediar el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca en atención a los fines que la Disposición Adicional Primera respeta y ampara) ni adolece de la necesaria proporcionalidad (al no convertir a las normas forales fiscales en un producto normativo inmune a toda clase de control jurisdiccional) [F.J 3.e].

En última instancia, en lo que respecta a la cuestión prejudicial de validez de las normas forales fiscales, ésta constituye, al igual que la cuestión de inconstitucionalidad, una potestad a ejercer con carácter imperativo por parte de los órganos judiciales, ya de oficio, ya a instancia de las partes personadas en el litigio en cuyo seno se suscite.

3. PARÁMETROS DE VALIDEZ DE LAS NORMAS FORALES FISCALES

Si distinta es la legitimación en función de si ha de conocer de la impugnación de la norma foral fiscal el Tribunal Constitucional o la jurisdicción contencioso-administrativa, también difiere el parámetro de validez a considerar. A este respecto, la reforma incorpora en la Disposición Adicional Quinta de la LOTC un tercer párrafo a su Apartado 1.º preveyendo que « *el parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley* ».

Cabe, pues, predicar la existencia tras la reforma de un control de constitucionalidad y otro de legalidad, siendo éste último el que se lleva a cabo por los Tribunales ordinarios. Se ha visto en ello « *un reforzamiento de las Normas Forales fiscales frente a la situación anterior y el logro de una mayor claridad y seguridad jurídica* », consolidándose así el régimen de este tipo de normas[14)].

En lo que hace al control constitucional, merced a la remisión antedicha al artículo 28 LOTC y circunscrito a las normas forales fiscales dirigidas a mantener, establecer y regular dentro de cada Territorio Histórico su régimen tributario, ha de estarse como parámetros inmediatos o directos de validez a la Constitución, al Estatuto de Autonomía para el País Vasco y a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en tanto que normas que ordenan las relaciones tributarias entre el Estado y los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa). A los anteriores añade la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118), en cuanto parámetros mediatos o indirectos del enjuiciamiento de tal validez (y por expresa

remisión de la LCE), tanto a la Ley General Tributaria (artículo 3 a) LCE) como a las leyes reguladoras de los diferentes tributos del Estado (artículo 2 Uno Segundo LCE).

Se excluye, no obstante, la contradicción que se produzca con normas ajenas a ese bloque de constitucionalidad, dentro de las cuales se incardinan, de una parte, los Tratados internacionales o las normas de armonización fiscal de la Unión Europea (artículo 2 Uno Quinto LCE) y, de otra, las leyes del Parlamento Vasco que se hayan dictado « *para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado* » a las que alude el artículo 41,2 a) EAPV. Igualmente, no pueden considerase los eventuales vicios formales o procedimentales en los que incurrieran las normas forales fiscales.

En lo que respecta al control de legalidad ordinario, amén de la Constitución, el Estatuto de Autonomía y la Ley del Concierto, habrían de ser considerados –sin perjuicio de lo que seguidamente se expondrá– la Ley General Tributaria y las leyes reguladoras de los tributos estatales. Además, también ha estarse a la eventual contradicción entre las normas forales fiscales y las leyes del Parlamento Vasco que se hayan dictado « *para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado* » a las que alude el artículo 41,2 a) EAPV. Ello porque pese a ser delimitadoras de las competencias tributarias entre los diferentes Territorios Históricos o entre éstos y la Comunidad Autónoma del País Vasco (es el caso de la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal - LACC), no serían, de conformidad con el artículo 28 LOTC, leyes del Estado distributivas de competencias entre éste y los Territorios Históricos. Asimismo, se incluirían en tal parámetro tanto la contradicción entre una norma foral fiscal y una disposición de un Tratado o Convenio internacional firmado y ratificado por España como la adecuación de las normas forales fiscales a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

4. CONTROL DIRECTO E INDIRECTO DE LAS NORMAS FORALES FISCALES POR LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA. ANULACIÓN O INAPLICACIÓN DE LAS NORMAS FORALES FISCALES. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA COMO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO COMÚN

Consecuencia del reparto de roles en el control de las normas forales fiscales que el Tribunal Constitucional ha interpretado implementa la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, y atendiendo a aquél de legalidad ordinaria que sigue correspondiendo a la jurisdicción contencioso-administrativa en relación con las normas forales que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, huelga decir que éste se desarrollará por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en primer instancia (artículo 10,1 b) LJCA) y por la Sala Tercera por vía casacional (artículo 12,2 a) LJCA, en relación con el artículo 86,1 de la propia norma). Adviértase que tras la reforma sustancial del sistema casacional contencioso-administrativo introducido por Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que el artículo 88,1 LJCA demanda para la admisión a trámite del recurso de casación « *podrá* » apreciarse precisamente con ocasión de una resolución que « *resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general* » (artículo 88,2 g) LJCA), siendo así que tal posibilidad se convierte en deber (« *se presumirá* » tal interés casacional) cuando la Sentencia « *declare nula una disposición de carácter general, salvo que ésta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente* » (artículo 88,3 c) LJCA).

A la hora de resolver cómo se articula tal control resulta decisivo el referido carácter de norma reglamentaria –más allá de las matizaciones referidas– de las mismas. Así las cosas, conocerá la jurisdicción ordinaria por vía de impugnación directa o indirecta (artículos 26 y 27 LJCA). La primera de ellas viene lógicamente anudada al plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo *ex* artículo 46,1 LJCA o, lo que es lo mismo, supeditada a la aprobación de la norma foral fiscal o una eventual modificación de la misma. En todo caso, la legitimación, conforme a lo ya expresado, vendrá dada por el « *derecho o interés legítimo* » y, por ende, no será exclusivo de personas físicas o jurídicas sino también de las propias Administraciones en los términos de las letras c), d) y e) del artículo 19,1 LJCA.

Por su parte, la impugnación indirecta permitirá a las mentadas Salas conocer, con ocasión de un recurso contra un acto fundado en la invalidez de algún precepto de la norma foral fiscal concernida, no solo del citado acto sino también de la validez o nulidad de tal precepto de la disposición general (artículo 27,2 y 3 LJCA). En este punto resulta de especial interés el determinar si tal nulidad puede tener su causa en un apartamiento de las previsiones de la normativa estatal sobre tal particular y, caso de respuesta afirmativa, si debe la Sala entrar a declarar tal nulidad o está facultada para inaplicar la norma foral acudiendo a una aplicación directa de la norma estatal.

El primero de los aspectos ha resultado avalado por la Sala Tercera (Sección 2.ª) en Sentencia N.º 1297/2016, de 2 de junio (RJ 2016, 4470) (rec. 1478/2015) (F.D. 5.º), que remite a lo ya expresado en la Sentencia de la misma Sala y Sección de 26 de enero de 2012 (RJ 2012, 3691) (rec. 4318/2008). Concluye, interpretando conjuntamente la Disposición Adicional Quinta de la LOTC y el artículo 1 LGT, el que « *la consecuencia lógica y coherente con el sistema constitucional y con la normativa autonómica es que la* LGT *LGT sea una norma de procedimiento administrativo tributario común, aplicable a todas las Administraciones tributarias, de manera que las especialidades del* Concierto Económico *Concierto Económico y la potestad normativa tributaria que se reconoce en dicha Ley y en el* Estatuto de Autonomía *Estatuto de Autonomía no permiten afirmar [...] que las Juntas Generales puedan regular un distinto sistema de revisión de los actos en vía administrativa* ». Añade que tanto la Constitución como las normas legales antedichas « *configuran un marco común tributario, asignando a la* Ley General Tributaria *Ley General Tributaria una función reguladora de todas las Administraciones tributarias, estableciendo los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, constituyendo una normativa procedimental común en materia tributaria* ».

Con ello no aparece cuestionada « *la capacidad normativa de los Territorios Históricos, atribuida estatutariamente y por desarrollo en la* *Ley de concierto Económico*, *para regular los tributos, y más concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica, pero ello no otorga a la Comunidad Autónoma del País Vasco potestad de regular un diferente sistema de revisión de los actos en vía administrativa ni, menos aún, los requisitos de acceso al procedimiento administrativo* ».

En contra de tal planteamiento, se ha llegado a afirmar que éste constituye una vulneración de primer orden de los derechos históricos de los territorios forales o que implica equiparar a tales territorios con las Comunidades Autónomas de régimen común en materia de tributos cedidos[15)].

Sobre la base de tal posicionamiento, sentado el carácter de norma de procedimiento

administrativo tributario común de la LGT, la siguiente incógnita a despejar vendría dada por discernir si el órgano jurisdiccional contencioso-administrativo debe declarar la nulidad de la norma foral en cuestión o si está facultado para dejar inaplicada la misma al albur de una aplicación directa de la norma estatal (en este caso, la Ley General Tributaria).

El dar carta de naturaleza a tal posibilidad nos debe situar nuevamente en el ámbito del carácter de la norma foral. Ello en tanto que su consideración de disposición reglamentaria avalaría la tesis de que el Tribunal « *no aplicará* » la misma si entiende que es contrario a la Constitución o, en particular y como aquí sería el caso, a la ley (artículo 6 LOPJ)[16]. La normativa foral correspondiente resultaría así no ya desplazada, sino directamente inaplicada. Ésta es la opción por la que se decanta la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sección 2.ª) N.º 424/2016, de 6 de octubre (JT 2017, 414) (rec. 546/2015) (F.D. 3.º). Al hilo de lo ya se había perfilado en aquél momento por el Tribunal Constitucional en la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118) (aunque no la menciona ni se apoya en sus razonamientos sino que lo hace en los del ATC 190/2010, de 1 de diciembre (RTC 2010, 190 AUTO)), asevera que « *la* NFGT *NFGT no es una norma foral fiscal* », carácter éste que predica únicamente de « *las normas forales reguladoras de los tributos concertado* s» conforme a la Disposición Adicional 5.ª de la LOTC. En consecuencia, entiende que procede la directa aplicación del precepto de la LGT concernido en el recurso sin necesidad de plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional.

De esta forma, la tesitura en la que manifiesta encontrarse la Sala no es la de expulsar del ordenamiento a la norma o, simplemente, inaplicarla, sino la de proceder a tal inaplicación sin necesidad de plantear cuestión prejudicial o considerar a ésta última como preceptiva. Como puede observarse, se concluye que resulta innecesario tal anulación de la norma en tanto que, al contravenir la norma estatal y ostentar naturaleza reglamentaria, cabe su inaplicación al no incardinarse en el ámbito del control de constitucionalidad dispuesto por la Disposición Adicional 5.ª LOTC.

V. CONSIDERACIONES FINALES

Al hilo de las dos resoluciones del Tribunal Constitucional que han centrado el examen de la presente exposición (ATC 150/2017, de 14 de noviembre (RTC 2017, 150 AUTO) y STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118)) ha podido constatarse el progresivo debilitamiento del denominado blindaje que del Concierto Económico articulaba por Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

Se ha partido para ello de circunscribir el conocimiento del Tribunal Constitucional a la impugnación directa o indirecta de las normas forales fiscales que comportan el ejercicio de las competencias del artículo 41,2 a) del EAPV, esto es, las dirigidas a « *mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado* ». Por el contrario, todas aquellas normas que no se ordenen a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común quedan fuera del ámbito competencial del Tribunal Constitucional al no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria y, por ende, el control de tal legalidad habría permanecido siempre en la esfera de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Si bien con ocasión de la STC 118/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 118), ninguna disensión se aprecia en el Tribunal Constitucional a la hora de sentar la premisa de que su

control sobre las normas forales no es exclusivo ni excluyente de la intervención de los Tribunales ordinarios y, en concreto, de los de la jurisdicción contencioso-administrativa, ha sido ulteriormente, al dictarse el ATC 150/2017, de 14 de noviembre (RTC 2017, 150 AUTO), y ante la necesidad de precisar en qué debe traducirse tal asunción competencial por parte de los Tribunales ordinarios, cuando el intérprete supremo de la Constitución ha escenificado un intenso debate interno. Así las cosas, junto con el posicionamiento mayoritario que acaba de expresarse, se produce el del voto particular que interpreta que el concepto de « *régimen tributario* » no puede quedar limitado a la regulación de los aspectos sustantivos de los tributos y, por tanto, debe comprender aspectos procedimentales como los relativos a la gestión, liquidación y sanción.

Más allá de las dudas razonables que en torno a la compatibilidad con el mandato del artículo 106 CE fueron observadas un primer momento, y de las « *diversas posibilidades* » que « *sin duda afectarán de manera relevante y sustancial al objetivo y finalidad que han presidido la reforma* »[17], es lo cierto que establecido en los términos que anteceden el reparto de roles entre el Tribunal Constitucional y la jurisdicción contencioso-administrativa, será ésta la que haya de ocuparse de la fiscalización de las normas reguladoras de los principios generales tributarios de los Territorios Forales de Álava (Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava), Bizkaia (Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia) y Gipuzkoa (Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa).

Ello, al margen de las sustanciales diferencias que presenta en torno a la legitimación activa para impugnarlas o los parámetros de validez a considerar, ofrece una derivada de gran trascendencia cual es la de si en el ejercicio de las competencias normativas por parte de los órganos competentes de los Territorios Históricos se dispone o no de una competencia plena en materia de los procedimientos aplicables a la exacción, gestión, liquidación, inspección, recaudación o revisión de los tributos concertados de normativa foral.

Y es ésta una cuestión sobre la que, sin perjuicio de los matices que puedan deparar eventuales nuevos pronunciamientos, la Sala Tercera parece abonar la tesis de la existencia de un procedimiento administrativo tributario común representado por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, planteamiento éste que, en los términos expuestos, ya ha implicado en la práctica su aplicación directa y la correlativa inaplicación de la Norma Foral General Tributaria concernida.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

[1]

El apartado 2º de la Disposición Adicional Quinta LOTC remite, en cuanto « *a la interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones* », a lo dispuesto en el Título II de la LOTC, entendiendo que los trámites de los artículos 34 y 37 se entenderán, en su caso, con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales.

2

El apartado 3º de la Disposición Adicional Quinta LOTC reconoce legitimación para su planteamiento a las Diputaciones Forales y a las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, previo acuerdo adoptado al efecto. Su tramitación y resolución se regirá por lo establecido en los artículos 63 y siguientes de la LOTC.

3

M. PULIDO QUECEDO, «Normas forales vascas», Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 798, 2010, (págs. 3-4). Considera que se reforma la LOTC para « *otorgar fuerza pasiva de ley a las mencionadas Nomas Forales, de tal suerte que su impugnabilidad solo pueda residenciarse a través de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad en el Tribunal Constitucional; de otro, modificar la* LOPJ *y la* LJCA *para excluir del ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa el recurso contencioso directo o indirecto contra las referidas normas forales* ». Añade que « *Euskadi tiene ya cuatro Parlamentos (el titular del poder legislativo, esto es, el Parlamento Vasco, más las tres Juntas Generales) en lugar de uno, en materia de legislación fiscal* ». Y advierte de los « *daños colaterales* » que la aprobación de tales normas pudiera ocasionar en Comunidades Autónomas limítrofes postulando una « *interpretación integradora del* artículo 32 *LOTC* » que les faculte para impugnarlas en tanto les perjudiquen.

4

J. LEGUINA VILLA, «Los territorios históricos vascos: poderes normativos y conflictos de competencias», Revista Española de Derecho constitucional, Año 1, núm. 3, 1981, (págs. 63-92).

5

E.L. MURILLO DE LA CUEVA, en «El blindaje de las normas fiscales forales: perspectiva constitucional», incluido en la obra colectiva «El concierto económico. Los retos actuales» publicada por el Parlamento Vasco con ocasión del II Seminario celebrado en Vitoria-Gasteiz en los días 22 y 23 de enero de 2015 (págs. 153-208), rechaza el que el artículo 6,2 LTH pueda atribuir ni negar rango formal a ninguna fuente del Derecho dado que de ser así « *se estaría afirmando, no sabemos con qué fundamento, que el Parlamento Vasco dispone de la competencia para determinar en cada momento el rango formal de las normas emanadas de las Instituciones privativas de los Territorios Históricos*». Concluye que de avalar tal postura « *habría que aceptar igualmente que en una hipotética modificación del* artículo 6.2 *LTH el legislador vasco dijera que las normas forales fiscales son leyes, con lo que se acabaría la discusión sobre este asunto* ».

6

E. ÁLVAREZ CONDE, «Comentarios preliminares a la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial», en «El blindaje de las normas forales fiscales», Coord. María Esther Martínez Aguirre y Juan Manuel Criado Gámez, 2011, (págs. 59-108).

7

L.M. DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, «Notas sobre el blindaje de las normas forales fiscales», Indret: Revista para el Análisis del Derecho, N.º 3, 2010.

8

S. MUÑOZ MACHADO, «Crítica de la exclusión de las normas fiscales de los Territorios Históricos vascos del control jurisdiccional contencioso-administrativo», en «El blindaje de las normas forales fiscales», Op.cit. págs. 19-58.

9

Sobre la fundamentación de los recursos en cuestión, Vid. I. SÁEZ HIDALGO, «La Ley Orgánica 1/2010: una respuesta injustificada desproporcionada e inconstitucional a una reivindicación nacionalista» (págs. 197-226); J.M. CRIADO GÁMEZ, «El blindaje de las normas forales fiscales y el principio de interdicción de la arbitrareidad de los poderes públicos» (págs. 227-254); y J. APELLÁNIZ BARRIO, «El recurso de inconstitucionalidad 4138-2010 promovido por el Parlamento de La Rioja contra la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial» (págs. 255-270). Todos ellos en «El blindaje de las normas forales fiscales», Op.cit.

10

La Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la NFGTB, ha venido a dar una redacción equivalente al artículo 104,1 LGT en relación con los procedimientos tributarios sometidos a un plazo máximo de duración.

11

Consejo Asesor, «La competencia del Tribunal Constitucional sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos Vascos», Carta Tributaria. Revista de opinión, núm. 17-18, 2016, (págs. 7-10).

12

S. ÁLVAREZ GARCÍA, «Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 118/2016 (RTC 2016, 118): constitucionalidad de los preceptos legales que establecen un control de las normas forales fiscales compartido entre la jurisdicción constitucional y la ordinaria», Crónica Tributaria, núm. 164, 2017, (págs. 219-228).

13

Sobre la relevancia que para las « *Comunidades vecinas* » tiene la exclusión de la jurisdicción contencioso-administrativa del control de los reglamentos, vid. J.J. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, «El blindaje fiscal en su hora: comentario a la Ley Orgánica 1/2010», Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 90, Septiembre-Diciembre 2010, (págs. 11-28).

14

R. GONZÁLEZ DE ZÁRATE LORENTE, «El control por el Tribunal Constitucional de las normas forales fiscales: la constitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010», Revista Española de Derecho Administrativo, núm. 167, Octubre-Diciembre 2014, (págs. 127-158).

15

I. ALONSO ARCE, «¿Aplicación directa de la Ley general tributaria en los Territorios Históricos?: una vulneración de primer orden de los derechos de los territorios forales», Fórum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, núm. 225, 2016, (págs. 7-24). Expresa al respecto el que «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». Y añade que, sin embargo, «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».

16

I. ALONSO ARCE, op. cit. Reseña que « *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* »

17

J.C. DUQUE VILLANUEVA, «Los procesos constitucionales de control de las normas forales fiscales vascas», Revista Española de Derecho Constitucional, Año N.º 30, núm. 90, 2010, (págs. 29-71).

© 2018 [Thomson Reuters (Legal) Limited]