

Sección del Tribunal Constitucional**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

15180 *Pleno. Auto 150/2017, de 14 de noviembre de 2017. Cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales 3438-2017. Inadmite a trámite la cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales 3438-2017, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con el artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Bizkaia. Voto particular.*

ECLI:ES:TC:2017:150.

Excms. Srs. don Juan José González Rivas, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón.

AUTO

I. Antecedentes

1. El día 30 de junio de 2017 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal Constitucional un escrito al que se acompañaba, junto con el testimonio del correspondiente procedimiento (recurso de casación núm. 3694-2015), el Auto de 30 de mayo de 2017 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por el que se acordaba plantear una cuestión prejudicial sobre la validez del artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Bizkaia (en adelante, Norma Foral 2/2005), por 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.

El precepto cuestionado, en la redacción aplicable al proceso *a quo*, dispone lo siguiente:

«El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

...

Quedan excluidos de lo dispuesto en este apartado los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación, así como el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el vencimiento de los plazos de prescripción o caducidad, en su caso.»

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión prejudicial son los siguientes:

a) El 25 de junio de 2008 don Alejandro Gutiérrez Fernández presentó la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) correspondiente al periodo impositivo de 2007, en la que consignó una cantidad a devolver de 1.870,88 €. La hacienda foral de Bizkaia practicó el 10 de septiembre de 2008 una liquidación provisional confirmando la autoliquidación y acordando la correspondiente devolución.

b) El 25 de abril de 2012 la hacienda foral requirió al citado contribuyente, entre otros datos y documentos, el certificado de retenciones soportadas por los rendimientos de actividades económicas percibidos. A la vista del certificado aportado, con fecha 21 de

noviembre de 2012, practicó una nueva liquidación provisional del IRPF, que arrojó una cantidad a ingresar de 26.169,32 €, como resultado, fundamentalmente, de la minoración del importe de las retenciones, dado que el contribuyente había consignado un importe superior al que constaba en el certificado.

c) Frente a la anterior liquidación se interpuso una reclamación económico-administrativa, desestimada mediante acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 18 de diciembre de 2013, por el que se rechazaron los dos motivos de impugnación esgrimidos por el recurrente: i) la caducidad del procedimiento de regularización, por haber transcurrido más de seis meses entre su inicio y la fecha de la liquidación y ii) la improcedencia de dictar una segunda liquidación sobre el mismo hecho imponible.

d) El contribuyente interpuso contra dicha resolución recurso contencioso-administrativo en el que solicitaba la anulación de la liquidación de la cuota y de los intereses de demora exigidos por el tiempo de tramitación de la reclamación. Interesaba, además, que los artículos 102, 123 y 124 de la Norma Foral 2/2005 que se habían aplicado en el procedimiento de comprobación se declarasen contrarios a la Ley general tributaria.

e) La Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 23 de septiembre de 2015 anuló la liquidación de los intereses, por defecto de motivación, pero desestimó el resto de pretensiones. En particular, la Sala entendió que el procedimiento no había caducado, puesto que el artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005 excluía del plazo máximo de resolución de seis meses a los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación y añadía que, a su juicio, esta excepción no alteraba un concepto básico del régimen tributario común a todas las Administraciones. En cuanto a la reiteración de liquidaciones, que para el recurrente tampoco se ajustaba a Derecho, la Sentencia sostenía que solo estaba prohibida cuando previamente se hubiera dictado una liquidación definitiva o una provisional como resultado de un procedimiento de comprobación limitada, lo que no era el caso.

f) La anterior sentencia fue recurrida en casación (recurso núm. 3694-2015) interpuesto al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, alegando que los preceptos de la Norma Foral 2/2005 aplicados incurrieran en vulneración de la Ley general tributaria.

g) Por providencia del día 31 de enero de 2017, con suspensión del plazo para dictar sentencia, de conformidad con el artículo 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen sobre la pertinencia de plantear una cuestión prejudicial sobre la validez del artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005. En concreto, sobre si la exclusión del plazo procedimental de seis meses, para los procedimientos iniciados mediante autoliquidación y declaración, alteraba el concepto que sobre esta materia tiene establecido la Ley general tributaria y, en consecuencia, incumplía el artículo 3 a) del concierto económico.

h) Evacuado el trámite de alegaciones conferido, tanto la Diputación Foral como las Juntas Generales de Bizkaia consideraron improcedente el planteamiento de la cuestión ya que, según su parecer, el artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005 no vulneraba el artículo 3 a) del concierto económico.

Por el contrario, la parte actora sostuvo que el citado artículo 102.1 de la Norma Foral se apartaba del procedimiento administrativo común –en esta materia, la Ley general tributaria–, privando a los contribuyentes de parte de los derechos reconocidos en ella, sin que ninguna especialidad foral lo amparase; y solicitaba que directamente (sin plantear la cuestión) la Sala dictara sentencia que declarase que los preceptos de la Norma Foral 2/2005 aplicados eran nulos por contravenir la Ley general tributaria.

El Ministerio Fiscal, por su parte, tras puntualizar que el artículo en cuestión es aplicable al caso y relevante para su resolución, sostuvo que la exclusión del régimen general de caducidad de todos aquellos procedimientos iniciados mediante declaración o autoliquidación suponía una modificación sustancial de las facultades de la Administración tributaria. Y, a la vista de los insuficientes argumentos esgrimidos en la Sentencia de

instancia para descartar la duda de constitucionalidad, manifestó que no se oponía al planteamiento de la cuestión.

3. En el Auto de planteamiento la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se razona en los siguientes términos:

a) El artículo 3 a) del concierto económico establece un límite a la potestad normativa en materia tributaria que tienen reconocida los territorios históricos, al disponer que «[s]e adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos». Como tales «conceptos» habrán de considerarse aquellos que encarnen los principales elementos configuradores del sistema tributario que en ella se regulan, y habrá de apreciarse que esos «conceptos» no son respetados cuando los elementos configuradores de la normativa foral sean diferentes.

b) Existe una contradicción entre el artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005 y la Ley general tributaria, que determina que la duración temporal de la incertidumbre que debe soportar el obligado tributario hasta que se extingue la potestad administrativa para liquidar la deuda tributaria sea muy diferente entre el sistema tributario estatal y el del territorio histórico de Bizkaia.

Ello se debe a que en la Ley general tributaria la potestad de liquidar está sometida a un plazo de prescripción de cuatro años [art. 66 a)], que se interrumpe con la acción administrativa dirigida a la averiguación de cualquier elemento de la obligación tributaria [art. 68.1 a)]. Ahora bien, las actuaciones administrativas quedan sometidas a una preclusión procedimental de seis meses (art. 104.1), expresamente aplicable al procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos [art. 133.1 d)], análogo al que ha desarrollado la hacienda foral de Bizkaia en el caso de autos; transcurrido el cual se produce la caducidad del procedimiento y las actuaciones realizadas no interrumpen la prescripción (art. 104.5). Esto comporta para el administrado una doble garantía: i) sustantiva, que impide a la Administración permanecer inactiva durante más de cuatro años; y ii) procedimental, ya que la acción administrativa no interrumpe la prescripción, si el procedimiento por el que se ejerce no respeta el plazo máximo de duración previsto.

Por su parte, la Norma Foral 2/2005, aunque regula un plazo de prescripción de cuatro años aplicable a la potestad de liquidar, así como un plazo de seis meses para notificar la resolución en los procedimientos tributarios, se aparta de la normativa del Estado cuando de este plazo general de seis meses exceptúa no solo el procedimiento de apremio, como hace el artículo 104.1 de la Ley general tributaria, sino también los procedimientos iniciados mediante autoliquidación y declaración, como el que aquí se examina.

La consecuencia de lo anterior es que a las actuaciones que la Administración tributaria de Bizkaia puede realizar en los procedimientos iniciados mediante autoliquidación y declaración, para supuestos equivalentes a los establecidos en la Ley general tributaria, no se aplica el plazo máximo de seis meses ni la caducidad procedimental que regula la norma estatal, sin que opere, consiguientemente, el efecto de que transcurrido el plazo máximo de resolución la actuación administrativa pierda su efecto interruptor de la prescripción.

c) Esta diferencia es relevante para la decisión de fondo que se suscita en el presente caso, debido a que el artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005 ha permitido a la hacienda foral de Bizkaia girar el 9 de noviembre de 2012 una liquidación en un procedimiento que se inició el 25 de abril de 2012, una vez superado, por tanto, el plazo de seis meses. En cambio, con la Ley general tributaria la prescripción no se habría tenido por interrumpida y se habría consumado al tiempo de dictarse la liquidación impugnada (que corresponde al IRPF de 2007).

d) En vista de lo anterior, el órgano judicial plantea una cuestión prejudicial sobre la validez del artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005, toda vez que la exclusión del plazo procedimental de seis meses previsto en su último párrafo para los procedimientos iniciados mediante declaración o autoliquidación podría incumplir lo dispuesto en el artículo 3 a) del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, al no

adecuarse al «concepto» que tiene la Ley general tributaria sobre la duración máxima de los procedimientos de comprobación en vía de gestión.

4. Por providencia de 19 de septiembre de 2017 la Sección Tercera de este Tribunal acordó, a los efectos que determina el artículo 37.1 LOTC, oír al Fiscal General del Estado para que, en el plazo de diez días, alegara lo que considerara conveniente acerca de la admisibilidad de la presente cuestión.

5. El Fiscal General del Estado presentó sus alegaciones el día 18 de octubre de 2017 interesando la inadmisión de la cuestión, por los motivos que se resumen a continuación.

a) Comienza recordando la STC 118/2016, de 23 de junio, que resuelve las dudas de constitucionalidad sobre el alcance de las competencias y el contenido de los procedimientos que corresponden al Tribunal Constitucional a la luz de la nueva disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, introducida por el artículo 1 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

En particular, se remite al fundamento jurídico 3 c) de la STC 118/2016, que delimita la competencia de la justicia constitucional respecto de las normas forales vascas en los siguientes términos: i) el objeto de la competencia que se atribuye al Tribunal Constitucional para controlar las normas forales ni es exclusivo de la jurisdicción constitucional ni es excluyente de la intervención de la jurisdicción contencioso-administrativa; ii) la nueva disposición adicional quinta LOTC no extiende el control que corresponde efectuar al Tribunal Constitucional a todas las normas forales emanadas de las Juntas Generales, sino exclusivamente a una clase de ellas, a saber, las que tengan carácter fiscal; y iii) y dentro de estas, a aquellas que hayan sido dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco: EAPV); en concreto, las que se dirijan a «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado», de modo que las restantes normas forales fiscales, esto es, las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedarían fuera del ámbito de las competencias del Tribunal Constitucional.

b) Prosigue puntualizando, también con base en la STC 118/2016, FJ 3 c), que únicamente serán objeto del control atribuido al Tribunal Constitucional aquellas normas forales fiscales de las previstas en el artículo 41.2 a) EAPV que desconozcan o contradigan alguna disposición integrante del bloque de la constitucionalidad a que hace referencia el artículo 28 LOTC.

Según esto, son parámetro inmediato o directo de la validez de las normas forales fiscales, además de la Constitución, tanto el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, como el concierto económico, al ser estas últimas normas ordenadoras de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, pero también son parámetro mediato o indirecto del enjuiciamiento de aquella validez, por expresa remisión de la Ley del concierto, tanto las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos que configuran la estructura general impositiva del Estado, como la Ley general tributaria.

Por el contrario, a efectos de la disposición adicional quinta LOTC no son parámetro de enjuiciamiento ni los tratados o convenios internacionales ni las normas de armonización fiscal de la Unión Europea; como tampoco las leyes del Parlamento Vasco que se hayan dictado «para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado» a las que también hace referencia el artículo 41.2 a) EAPV.

Por último, con base en la citada sentencia constitucional, tampoco pueden erigirse en el objeto del control que corresponde al Tribunal Constitucional los eventuales vicios formales o procedimentales en los que hubieran podido incurrir las normas forales fiscales.

c) Así pues, el primer requisito que se exige para que pueda tener lugar el control que corresponde efectuar al Tribunal Constitucional con relación a las normas forales

emanadas de las Juntas Generales, es que estas tengan carácter fiscal y que, además, hayan sido dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el artículo 41.2 a) EAPV, motivo por el cual las restantes normas forales fiscales, esto es, las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedan fuera del ámbito de las competencias del Tribunal Constitucional.

El Fiscal General del Estado entiende que esto es lo que sucede en el presente caso. En efecto, la norma cuestionada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo trata del plazo de resolución de los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación, para los que dispone que puedan extenderse hasta el vencimiento de los plazos de prescripción o caducidad. Esto significa que la norma cuestionada, por no dirigirse a «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado», esto es, por no replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, queda fuera del ámbito de las competencias del Tribunal Constitucional.

En consecuencia, el Fiscal General concluye que la cuestión promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto del último párrafo del número 1 del artículo 102 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Bizkaia, es notoriamente infundada, postulando su inadmisión.

II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo plantea una cuestión prejudicial de validez sobre el artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Bizkaia (en adelante, Norma Foral 2/2005), por posible contravención 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.

El Fiscal General del Estado se opone a la admisión a trámite de la cuestión, pues entiende, con amplia cita de la STC 118/2016, de 23 de junio, que la norma sobre la que se promueve queda fuera del ámbito de competencia del Tribunal Constitucional, ya que su objeto no es «mantener, establecer y regular», dentro del territorio histórico de Bizkaia, «el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado», como dispone el artículo 41.2 a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía para el País Vasco (EAPV).

Conforme al artículo 37.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC, en adelante), aplicable a las cuestiones prejudiciales de validez sobre normas forales fiscales de los territorios históricos por remisión expresa de la disposición adicional quinta LOTC, el Tribunal puede rechazar la cuestión en trámite de admisión mediante Auto, sin otra audiencia que la del Fiscal General del Estado, cuando faltaren las condiciones procesales o fuere notoriamente infundada.

2. Con carácter previo al examen de la cuestión, debemos precisar que el precepto a que se refiere ha sido modificado, con vigencia desde el 1 de junio de 2017, por el artículo único, apartado veintiuno, de la Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, del territorio histórico de Bizkaia, para darle una redacción equivalente al artículo 104.1 de la Ley general tributaria en relación con los procedimientos tributarios que están sometidos a un plazo máximo de duración.

Este cambio de redacción no afecta sin embargo al proceso *a quo* y, por ello, tampoco al enjuiciamiento que debe hacer el Tribunal Constitucional que, en las cuestiones de inconstitucionalidad (y, por ello, también en las cuestiones prejudiciales de validez de normas forales fiscales), ha de pronunciarse sobre la redacción aplicable al proceso en que se suscita la cuestión, según reiterada doctrina [por todas, STC 167/2016, de 6 de octubre, FJ 2 a)].

3. Tal y como se ha expuesto en los antecedentes, la norma controvertida es el último párrafo del apartado 1 del artículo 102 («plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa»), del capítulo II («normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios»), del título III («aplicación de los tributos») de la Norma Foral 2/2005 general tributaria del territorio histórico de Bizkaia. Su objeto es regular el plazo máximo para notificar la resolución en los procedimientos tributarios, excluyendo de dicho plazo no solo el procedimiento de apremio, como hace la Ley general tributaria, sino también los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación, aspecto que suscita la duda de constitucionalidad que alberga el Tribunal Supremo.

Como se puede apreciar, nos hallamos ante una norma general aplicable a todos los procedimientos que desarrolle la hacienda foral de Bizkaia para la aplicación de los tributos sobre los que es competente. En este sentido, la Norma Foral 2/2005 establece «los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario del territorio histórico de Bizkaia y será de aplicación a la Administración tributaria foral» (artículo 1). Así, ha de diferenciarse de las normas forales que regulan los distintos tributos de competencia foral, distinción a la que alude su artículo 6 («fuentes del ordenamiento tributario»), cuyo apartado 1 a) dispone que «[l]os tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán: ... «por la presente Norma Foral, por las Normas Forales reguladoras de *cada tributo* y por las demás Normas Forales que contengan disposiciones en materia tributaria», de forma análoga a lo que prescribe el artículo 7.1 d) de la Ley general tributaria.

4. El examen de la competencia de este Tribunal para enjuiciar la duda que plantea la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo debe partir del artículo 1 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, que introdujo en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional una nueva disposición adicional quinta en virtud de la cual «[c]orresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los territorios históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre)» (apartado 1, párrafo primero). A lo que añade que «[e]l Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ellas dependa el fallo del litigio principal» (párrafo segundo, en el que se encuadra el presente proceso); y que, tanto para uno como para otro proceso constitucional, «[e]l parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley» (párrafo tercero).

El legislador orgánico motiva la reforma en que «son las Juntas Generales de cada territorio quienes tienen la competencia para establecer y regular *los distintos tributos* que nutren la hacienda foral» y que, dada su naturaleza reglamentaria, «[l]as normas forales reguladoras de *los distintos impuestos* resultan, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, situación esta que contrasta abiertamente con las normas fiscales del Estado»; al tiempo que mantiene que «[l]os 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, sin duda, una cuestión constitucional ... lo que obliga a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, que remedie el déficit de protección de la foralidad» (apartado I del preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010).

El preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010 prosigue constatando que en el ámbito de la disposición adicional primera de la Constitución, desarrollada en los artículos 40 y 41 del Estatuto vasco, sólo las normas forales aprobadas por las Juntas Generales de cada territorio histórico «pueden mantener, establecer y regular los impuestos concertados que en el resto del Estado están formalmente reservados por la propia Constitución a las leyes aprobadas por las Cortes Generales», aclarando que «las normas forales reguladoras de los distintos impuestos ..., no desarrollan ni complementan, por lo tanto, ley alguna, sino

que suplen a las leyes estatales», razón por la cual –entiende– «deben tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquellas». Con base en lo cual, el legislador concluye que «hay una razón material suficiente para postular un cambio en el régimen jurisdiccional de las normas forales de carácter fiscal y también una razón constitucional para hacerlo» (apartado II del preámbulo).

5. Para dilucidar si corresponde a este Tribunal juzgar la norma sobre la que se plantea la cuestión, es menester remitirse a la STC 118/2016, de 23 de junio, que interpretó el alcance de la reforma introducida por la Ley Orgánica 1/2010, desestimando los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra ella.

a) Dicha STC 118/2016, FJ 2 a), fundó el examen de constitucionalidad de la reforma en la disposición adicional primera de la Constitución, que «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», cuya actualización «se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía»; en desarrollo de la cual, el artículo 41.2 a) EAPV dispone que las instituciones competentes de los territorios históricos podrán «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado».

Así pues, como rasgo histórico de la «peculiaridad foral» (SSTC 76/1988, de 26 de abril, FJ 2, y 173/2014, de 23 de octubre, FJ 3), actualizada en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía, los territorios de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia han conservado la competencia para mantener, establecer, regular y gestionar, dentro de cada uno sus territorios, su propio «régimen tributario», aunque atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, pues en cada uno de sus impuestos deber ser «identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal» (STC 110/2014, de 26 de junio, FJ 3).

Tal y como recuerda la STC 118/2016, FJ 2 b), las normas forales fiscales que emanan de las juntas generales de los territorios históricos son «disposiciones normativas que carecen de rango de ley» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 3), pero con dos importantes matices: i) por un lado, no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la ley estatal, en la medida en que gozan de una singularidad que dimana del régimen foral constitucional y estatutariamente garantizado; ii) por otro, no son disposiciones autónomas, al no surgir desvinculadas de toda ley, dado que tienen como función constitucional la de configurar, de forma armonizada, un régimen tributario foral que sustituye y replica, en cada uno de esos territorios, la estructura del sistema tributario del Estado (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5).

A la vista de estas singularidades, la STC 118/2016, FJ 2 c), subraya que la reserva de ley en materia tributaria exigida por el artículo 31.3 CE se debe cohonestar con la garantía de la foralidad que consagra la Constitución, y con ella de un régimen tributario propio en los territorios forales. Y «puesto que las normas forales fiscales han venido sustituyendo en los territorios históricos a las disposiciones legislativas del Estado en materia tributaria, ningún reparo se le puede oponer, en principio, al hecho de que legislador orgánico haya decidido someter a todas las disposiciones normativas en materia tributaria (las de régimen común, las de la Comunidad Foral de Navarra y, ahora también, las de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco), al mismo mecanismo de control jurisdiccional, al servir todas estas formas de normación a la misma finalidad constitucional: la garantía de la autoimposición de la comunidad sobre sí misma» [STC 118/2016, FJ 3 d)].

b) Sentado lo anterior, para valorar si el ámbito de enjuiciamiento de este Tribunal comprende un precepto de la Norma Foral general tributaria de Bizkaia como el aquí controvertido hemos de remitirnos a las precisiones que hace la STC 118/2016 sobre el alcance de la disposición adicional quinta LOTC.

En dicha Sentencia aclaramos 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», puesto que «la nueva disposición adicional quinta LOTC acota el objeto del control que corresponde efectuar a

este Tribunal Constitucional con relación a las normas forales emanadas de las juntas generales, no a todas, sino exclusivamente a una clase concreta de ellas, a saber, las que tengan carácter fiscal, y, dentro de estas, a aquellas dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2 a) 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» [FJ 3 c)].

En consecuencia, «[l]as restantes normas forales fiscales, esto es, las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedarían fuera del ámbito de las competencias de este Tribunal, por no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria, correspondiendo su exclusivo control, directo e indirecto, a los tribunales ordinarios a través del sistema de recursos previsto en las correspondientes leyes procesales» [STC 118/2016, FJ 3 c)].

Esta interpretación del contenido de la reforma se ha reiterado en la STC 203/2016, de 1 de diciembre, FJ 2, al resolver la cuestión prejudicial planteada sobre el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa.

Pues bien, comoquiera que la atribución a la justicia constitucional del enjuiciamiento de las normas forales fiscales debe ajustarse a los exactos términos establecidos por la disposición adicional quinta LOTC, según la cual a este Tribunal solo le corresponde el control de las normas forales fiscales dictadas al amparo de lo previsto en el artículo 41.2 a) EAPV, esto es, las que se dirijan a «mantener, establecer y regular», dentro de cada territorio histórico, «su régimen tributario», debemos concluir que un precepto como el artículo 102.1 de la Norma Foral general tributaria de Bizkaia, cuyo contenido no es regular una concreta figura tributaria, sino 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, queda fuera del ámbito de la jurisdicción constitucional.

En conclusión, la presente cuestión debe ser inadmitida, al plantearse sobre un precepto que no pertenece al «núcleo» del régimen foral [preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010 y STC 118/2016, FJ 2 a), con cita de la STC 76/1988, de 26 de abril, FFJJ 2 y 4], cuyo control, por ello, corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Por todo lo expuesto, el Pleno

ACUERDA

Inadmitir a trámite la presente cuestión prejudicial de validez.

Publíquese este Auto en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, a catorce de noviembre de dos mil diecisiete.—Juan José González Rivas.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Antonio Narváez Rodríguez.—Alfredo Montoya Melgar.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formulan los Magistrados don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y la Magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón al Auto dictado en la cuestión prejudicial sobre norma foral fiscal núm. 3438-2017

Con respeto a la opinión mayoritaria de nuestros compañeros de Pleno en la que se sustenta el Auto, discrepamos con su fundamentación jurídica y con su fallo al haberse inadmitido la cuestión prejudicial sobre la validez del artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Bizkaia, por 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.

1. El precepto cuestionado en este procedimiento tenía por objeto regular el plazo máximo para notificar la resolución en los procedimientos tributarios dentro del ámbito del territorio histórico de Bizkaia. El motivo del cuestionamiento es que dispone que en los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación las actuaciones podrán extenderse hasta el vencimiento de los plazos de prescripción o caducidad, estableciendo un tratamiento diferenciado al que se dispensa en la Ley general tributaria.

La opinión mayoritaria en la que se sustenta el Auto considera que esta norma queda fuera del ámbito de control de la jurisdicción constitucional para este tipo de procedimientos. El razonamiento es que (i) la atribución a la justicia constitucional del enjuiciamiento de las normas forales fiscales establecido por la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) queda limitada al control de las normas forales fiscales dictadas al amparo de lo previsto en el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (EAPV), esto es, las que se dirijan a «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado»; (ii) la concreta previsión legal cuestionada ante el Tribunal Constitucional tiene un contenido que no es el de regular una concreta figura tributaria, sino 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; por tanto, (iii) el precepto impugnado no queda dentro de la categoría de una norma foral fiscal que mantenga, establezca o regule el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, ya que no se incluye en una norma foral reguladora de un concreto tributo que replique alguno de los integrantes del sistema impositivo común, no se excluye su aplicación al resto de tributos que no respondan a esa estructura general impositiva del Estado y se trata de una norma procedimental.

No puede compartirse este razonamiento. En los términos en que se expondrá a continuación, no resulta relevante para negar su posibilidad de control por este Tribunal Constitucional ni que el precepto cuestionado esté sistemáticamente incluido en una norma general tributaria y no específica de un concreto tributo; ni que esa norma general tributaria resulte de aplicación a todo tipo de tributos incluyendo a aquellos que no supongan replicar alguno de los integrantes del sistema impositivo común; ni, desde luego, su carácter procedimental.

2. La argumentación que sustenta la decisión de inadmisión de la presente cuestión prejudicial parte de una primera idea de que solo son controlables a través de este procedimiento constitucional aquellos preceptos que están incluidos en normas reguladoras de específicos tributos. Para ello, acude a la exposición de motivos de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, insistiendo en que en su preámbulo se hace constante referencia a que la motivación de la reforma se vincula con la competencia de «regular los distintos tributos» y se utiliza la expresión «las normas forales reguladoras de los distintos impuestos».

No resulta convincente esta conclusión. Más allá de cuales sean las expresiones utilizadas en el preámbulo, el contenido del apartado primero de la nueva disposición adicional quinta que se incorpora a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, puesto en relación con el artículo 41.2 a) EAPV, establece la competencia de este Tribunal para conocer de las normas forales fiscales referidas al ejercicio de la competencia de las instituciones de los territorios históricos de «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado». En ese sentido, no hay ningún elemento del tenor literal de la regulación legal referida al control constitucional de la normativa foral fiscal que permita llegar a la conclusión de que solo resultan controlables aquellas que regulen concretos tributos o que, formalmente, se incluyan en normas reguladoras de específicos tributos.

3. La segunda idea en que se funda el Auto para defender la decisión de inadmisión de la presente cuestión prejudicial es que solo son controlables a través de este procedimiento constitucional aquellos preceptos cuya aplicación es privativa de la

regulación de tributos que supongan replicar alguno de los integrantes del sistema impositivo común. Para ello, se acude a la jurisprudencia constitucional establecida en la STC 118/2016, de 23 de junio, en que se analizó la constitucionalidad de la atribución de esta competencia de enjuiciamiento al Tribunal Constitucional, recordando la afirmación de que «la nueva disposición adicional quinta LOTC acota el objeto del control que corresponde efectuar a este Tribunal Constitucional con relación a las normas forales emanadas de las juntas generales, no a todas, sino exclusivamente a una clase concreta de ellas, a saber, las que tengan carácter fiscal, y, dentro de estas, a aquellas dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2 a) 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» [FJ 3 c)]; concluyendo de ello que «[l]as restantes normas forales fiscales, esto es, las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedarían fuera del ámbito de las competencias de este Tribunal, por no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria, correspondiendo su exclusivo control, directo e indirecto, a los tribunales ordinarios a través del sistema de recursos previsto en las correspondientes leyes procesales» [STC 118/2016, FJ 3 c)].

Nuevamente debemos discrepar con la afirmación de que estas consideraciones realizadas en la STC 118/2016 permitan sustentar 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. En los estrictos términos en los que se desarrolló la argumentación de la STC 118/2016, la afirmación de que queda al margen del ámbito de la cuestión prejudicial aquella normativa foral fiscal que no se dirija a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común solo puede proyectarse respecto de aquella normativa que indubitadamente no afecte al régimen de este tipo de tributos. Sin embargo, no prejuzga que también queden fuera de las posibilidades de impugnación ante este Tribunal aquellas normas forales fiscales, como la que se plantea en este procedimiento, que por su generalidad tienen vocación de regulación y aplicación también a los tributos concertados.

4. La tercera idea que sustenta el Auto parece utilizar como rectora de la decisión de inadmisión de la presente cuestión prejudicial es que también quedan excluidas del control de constitucionalidad las normas forales fiscales de carácter procedimental, quedando reservado su ámbito de aplicación a las de carácter sustantivo que regulan aspectos concretos de los elementos de los tributos concertados. La defensa de esta premisa parece encontrarla la opinión mayoritaria en determinadas afirmaciones de la citada STC 118/2016 que considera que queda fuera de la conceptualización del «régimen tributario» de los tributos que se dirigen a replicar los integrantes del sistema impositivo común, a que se refiere el artículo 41.2 a) EAPV, las normas procedimentales tributarias.

De nuevo, hay que disentir de esa consideración. El concepto de «régimen tributario» no puede quedar limitado a la regulación de los aspectos sustantivos de los tributos. El régimen tributario se predica del conjunto normativo general incluyendo no solo los elementos configuradores del tributo sino también todos los aspectos procedimentales de gestión, liquidación y sanción. En ese sentido, si bien debe aceptarse que el control de constitucionalidad debe quedar limitado a la regulación del régimen tributario de los impuestos concertados, por imponerlo así la disposición adicional quinta LOTC, puesta en relación con el artículo 41.2 a) EAPV, de su tenor literal tampoco cabe derivar ninguna exclusión referidas a normas procedimentales, en este caso del procedimiento de gestión, que no parece razonable controvertir que forman parte del régimen tributario.

5. La argumentación desarrollada en el Auto es, por tanto, puramente formalista. En nuestra consideración, lo determinante para decidir sobre la competencia de control de este Tribunal sobre la normativa foral fiscal es atender a las razones últimas por las que el legislador orgánico ha decidido incluir esta competencia de control constitucional sobre las normas forales fiscales. El preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010 resulta esclarecedor al hacer permanente referencia a la idea de que, siendo competencia de las Juntas Generales

de cada Territorio Histórico el 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, esa normativa foral fiscal lo que hace es suplir a las leyes estatales y, por tanto, deben tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquellas. De hecho, en el preámbulo se afirma que «hay una razón material suficiente para postular un cambio en el régimen jurisdiccional de las normas forales de carácter fiscal y también una razón constitucional para hacerlo, modificando en el sentido ya señalado la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional».

De ese modo, es preciso reconocer que la razón última de otorgarse esta competencia de control al Tribunal Constitucional está vinculada con consideraciones materiales sobre que 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. En ese contexto, y siempre que la norma foral fiscal incida en la regulación del régimen de los tributos concertados, resulta irrelevante para que quede dentro del ámbito de control de las cuestiones prejudiciales previstas en la disposición adicional quinta LOTC, que formalmente se incluya en una norma reguladora de un concreto tributo que replique alguno de los integrantes del sistema impositivo común o, como es este caso, en una norma tributaria de carácter y alcance general; que no sea de exclusiva aplicación a esos tributos concertados, precisamente por su alcance general, o que se trate de una norma procedimental y no sustantiva.

Por tanto, en la medida en que el precepto cuestionado se refiere a 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.

Y en tal sentido emitimos este Voto particular.

Madrid, a catorce de noviembre de dos mil diecisiete.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Firmado y rubricado.