



Roj: STSJ PV 411/2016 - ECLI:ES:TSJPV:2016:411  
Id Cendoj: 48020330012016100077  
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso  
Sede: Bilbao  
Sección: 1  
Nº de Recurso: 649/2011  
Nº de Resolución: 62/2016  
Procedimiento: CONTENCIOSO  
Ponente: JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ  
Tipo de Resolución: Sentencia

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 649/2011**  
**ORDINARIO**  
**SENTENCIA NUMERO 62/2016**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a veinticuatro de febrero de dos mil dieciséis.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 649/2011 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el Acuerdo del TEA Foral de Gipuzkoa de 27 de Enero de 2.011, que desestimaba la reclamación nº NUM000 de 2.010, en que la reclamante, Doña Guillerma , cuestionaba el acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 10 de Febrero de 2.010, que denegaba solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada por Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2.008.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : Doña Guillerma , representada por el Procurador Don ALBERTO ARENAZA ARTABE y dirigida por la Letrada Doña JAIONE UNANUE ALDAY.

- **DEMANDADA** : La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora Doña BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por la Letrada Doña ANA ROSA IBARBURU ALDAMA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

## **I.- ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 25/02/11 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Don ALBERTO ARENAZA ARTABE, actuando en nombre y representación de Doña Guillerma , interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del TEA Foral de Gipuzkoa de 27 de Enero de 2.011, que desestimaba la reclamación nº NUM000 de 2.010, en que la reclamante, Doña Guillerma , cuestionaba el acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 10 de Febrero de 2.010, que denegaba solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada por Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2.008; quedando registrado dicho recurso con el número 649/2011.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estimen íntegramente sus pretensiones.

**TERCERO -** En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso.

**CUARTO.-** Por decreto de 16/04/12 se fijó como cuantía del presente recurso la de 23.851'89 euros.

**QUINTO -** En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**SEXTO.-** Por resolución de fecha 12/06/12 se señaló el pasado día 14/06/12 votación y fallo del presente recurso.

**SÉPTIMO.-** La sentencia dictada con fecha 19-06-2012 desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra los actos señalados en el apartado primero.

**OCTAVO.-** La sentencia dictada por la Sala Segunda del Tribunal Constitucional con fecha 2 de noviembre de 2015 en el recurso de amparo 7238-2012 presentado por el recurrente declaró vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva ( artículo 24-1 de la CE ) y acordó retrotraer las actuaciones al momento anterior al pronunciamiento de la sentencia reseñada en el apartado séptimo.

**NOVENO.-** Se señaló para nueva votación y fallo el 18 de los corrientes.

## II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** En el presente proceso se examinan las pretensiones formuladas contra el Acuerdo del TEA Foral de Gipuzkoa de 27 de Enero de 2.011, que desestimaba la reclamación nº NUM000 de 2.010, en que la reclamante, Doña Guillerma , cuestionaba el acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 10 de Febrero de 2.010, que denegaba solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada por Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2.008.

Expone dicha litigante que, formulada en plazo su declaración-liquidación de acuerdo con la normativa foral de ese territorio, ha pretendido después que, ya eliminada la obligación de contribuir por dicho tributo en el resto del Estado, (incluidos los demás territorios forales), se reconozca la ilegalidad sobrevenida de dicha regulación foral guipuzcoana que mantuvo aún su aplicación en dicho ejercicio de 2.008, convirtiendo en nulos los actos de exacción y liquidación del mismo.

Argumenta su tesis con invocación, tanto del principio constitucional de igualdad (por entender que se le discrimina por razón de residencia al deber afrontar una obligación tributaria inexistente en otras partes del Estado, que alcanza la suma de 23.000 Euros), cuanto del argumento de que la Norma Foral 14/1.991 que lo regula ha quedado incursa en *nulidad sobrevenida* por causa de la Ley 4/2.008, de 23 de Diciembre, que suprimió tal gravamen de manera efectiva, conforme a su Exposición de Motivos, modificando la Ley 19/1.991, de 6 de Junio, sin afectar al mismo tiempo a la Ley 21/2.001, de 27 de Diciembre, (medidas fiscales del nuevo sistema de financiación de las CC.AA).

Se centra su examen, dentro del marco del **Concierto Económico** con el País Vasco aprobado por Ley 12/2.002, en los principios generales del artículo 2º, y dentro de ellos, subraya los de, "**atención a la estructura general impositiva del estado**", y a los de "**coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos**", que considera vulnerados por esa permanencia, de manera que la eliminación del gravamen, al afectar al elenco de tributos básicos de la imposición directa en el sistema fiscal, debió dar lugar a que las instituciones forales de Gipuzkoa adoptasen, en vía de urgencia, una medida equivalente de supresión del IP, como hicieron otros territorios forales. En esta lógica, entra en escena el mencionado principio de coordinación del artículo 2. Cuarto del C. **Económico**, en relación con la LCAE 3/1.989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, que exigen una regulación uniforme y requieren que se garantice una presión fiscal global equivalente en toda la CAPV.

Se opuso la representación de la Diputación Foral señalando que la cuestión no corresponde a este Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo y solo puede ser sometida al Tribunal Constitucional en base al artículo 3.d) LJCA en redacción de la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica 1/2.010, de 19 de Febrero, que transcribe. En consecuencia, sería incompetente esta Sala para conocer del presente recurso por tratarse de un recurso indirecto contra la Norma Foral 14/1.991.

No obstante, y ad cautelam, desarrollaba igualmente argumentos de oposición en cuanto al fondo con diversas citas de Tribunales con respecto a los puntos suscitados por la parte recurrente, que, en su momento y caso, se harán objeto de más amplio desarrollo.

**SEGUNDO.-** La sentencia dictada por el Tribunal Constitucional con fecha 2 de noviembre de 2015 en el recurso de amparo nº 7238/2012 anuló la sentencia que habíamos dictado con fecha 19-06-2012 en los presentes, porque esa sentencia no respondió a los concretos motivos de inconstitucionalidad de la Norma Foral 14/1991 de Gipuzkoa del Impuesto sobre el patrimonio, alegados por la recurrente, mediante un juicio fundado en Derecho, favorable o desfavorable sobre la conformidad de dicha norma con la Constitución española.

Pues bien, en sentencias posteriores a la anulada por el Tribunal Constitucional la Sala rechazó el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de la Norma Foral 14/1991 de Gipuzkoa por vulneración del principio constitucional de igualdad ( artículo 14 en relación al artículo 31-1 de la CE ) y del artículo 2 de la Ley 12/2002 del **Concierto Económico** y del que hace el mismo número en la Ley 3/1989 del País Vasco sobre armonización, coordinación y colaboración fiscal.

Como quiera que en este proceso la pretensión de la recurrente, a saber, la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el patrimonio del ejercicio 2008 y la devolución de la cuota ingresada, más intereses de demora, se funda en los mismos motivos de inconstitucionalidad de la Norma Foral 14/1991 de Gipuzkoa planteados en el Recurso 560/2012 resuelto por sentencia de 11-12-2013 , salvadas la diferente formulación de las respectivas pretensiones, vamos a reproducir el juicio positivo de constitucionalidad de la norma en cuestión que hicimos en aquella sentencia para cumplir los requerimientos acordes al derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente que el Tribunal Constitucional fijó en la sentencia estimatoria del recurso de amparo interpuesto por esa parte:

"SEGUNDO.- El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad es función exclusiva del órgano jurisdiccional que requiere un juicio negativo sobre la norma legal de cuya aplicación dependa la resolución del asunto ( artículos 35 de la LOTC y 5-2 de la LOPJ ).

La Sala ha entendido que los motivos en que se funda el recurso y que atañen a la conformidad de la Norma Foral del Impuesto sobre el patrimonio con el régimen tributario de aplicación en Gipuzkoa, establecido por el bloque de constitucionalidad en que se integran las normas invocadas por las partes, u otros que pudieran ser apreciados de oficio no abocan al planteamiento de la cuestión de constitucionalidad en relación a dicha norma, en concreto, por haberse mantenido dicho impuesto en el ejercicio a que se contrae la liquidación recurrida, a diferencia de los otros territorios forales del País Vasco, y de Navarra, y de los sometidos al régimen tributario común que con diferentes fórmulas optaron por la inaplicación de dicho tributos a partir de 2008.

Debe tenerse en cuenta que:

1.- El sistema tributario foral debe atender a la estructura general impositiva del Estado ( artículo 2-Segundo de la Ley 12/2002 del **Concierto Económico** ) y no a la estructura impositiva "en particular" vigente en ese ámbito, esto es, la configurada por un conjunto determinado de figuras tributarias.

Desde esa misma perspectiva general y no desde la particular que comportaría la traslación mimética al ámbito foral de las normas fiscales aprobadas por el Estado hay que contemplar la obligación de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de aplicar en sus respectivos ámbitos las normas fiscales de carácter excepcional (si este carácter tuviera la supresión del Impuesto sobre el patrimonio) y coyuntural aprobadas por el Estado (artículo 41.2. c) del Estatuto de Autonomía del País Vasco).

Así, el mantenimiento del Impuesto sobre el patrimonio en Gipuzkoa como pieza complementaria, no básica o única, de la imposición directa de las personas físicas no difumina los rasgos generales que informan la estructura impositiva del Estado fundada en el IRPF.

2.- La armonización de las normas tributarias de los Territorios Históricos debe alcanzarse en el marco o con arreglo a los principios que establezcan las leyes del Parlamento Vasco aprobadas con dicho fin, además de conformidad con las normas contenidas en la Ley del **Concierto Económico** ( artículo 2º de la Ley 3/1989 del País Vasco ; idem, el artículo 2.Cuarto de la Ley del **Concierto** ) y no directamente, esto es, a través de las normas propias de cada territorio foral.

La armonización del régimen tributario de los TT.HH. opera, por lo tanto, de conformidad con los criterios, principios y objetivos que establezca la ley autonómica (v.g. artículo 150-3 C.E .).

Hay un segundo nivel de armonización (interforal) que se yuxtapone al supraforal que se acaba de indicar y que viene establecido por la misma norma: "..... las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes de los Territorios Históricos en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el **Concierto Económico**, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos".

Pero no puede establecerse un paralelismo o correlación directa entre regulación uniforme, entre territorios, de los elementos definitorios de una determinada figura impositiva y el mantenimiento de la misma figura impositiva, aun se trate de las concertadas, en todos los territorios pues los principios a que deben sujetarse los Territorios Históricos, particularmente el de armonización, no exigen que haya uniformidad entre sus respectivas normas sino coherencia o similitud en los aspectos y con el alcance señalados por la Ley del **Concierto Económico** y por la Ley 3/1989, según el artículo 2º de esta última. Así es que a salvo la presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma podrían establecerse distintos tipos impositivos o régimen de beneficios igual que mantener una figura (aquí, el Impuesto sobre el patrimonio) suprimida en los otros territorios forales sin diferencias, a los efectos, entre ambas situaciones.

El preámbulo de la precitada Ley 3/1989 expresa en similares términos el sentido de la armonización fiscal: "..... no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformidad de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los territorios históricos en materia tributaria. No se trata, pues, de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos".

3.- El artículo 3 b) de la Ley del **Concierto Económico** dispone que los Territorios Históricos "mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado". Asimismo, el artículo 2º de la Ley 3/1989 del País Vasco dispone que "..... El nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los territorios históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma".

La presión fiscal representa un porcentaje de tributación respecto a determinadas magnitudes (renta o base imponible en el caso de las personas físicas; renta o producto interior en el caso de los territorios) y no una cifra equivalente a la tributación o cuota individual de un contribuyente o de recaudación en un determinado ámbito territorial.

La presión fiscal a que se refieren las normas además de global, esto es, la generada por el sistema tributario en su conjunto y no solo por determinados impuestos, debe ser efectiva y no meramente potencial, con lo cual la fijación de ese parámetro exige atender a los resultados -comparativos- de la aplicación de los distintos sistemas o subsistemas tributarios y no simplemente a la vista de sus respectivos regímenes normativos o en base a indicios como los niveles de armonización fiscal o de recaudación entre los distintos territorios forales de Euskadi.

No se han traído al procedimiento los estudios o datos de presión fiscal interterritorial estimada con arreglo al expresado módulo normativo.

4.- Y en conclusión, la diferenciación que representa el mantenimiento del Impuesto sobre el patrimonio en el territorio de Gipuzkoa aparece justificada por el ejercicio legítimo de sus competencias en la materia, sin extralimitaciones o excesos que comporten la vulneración del principio de igualdad entre personas sujetas a distintos regímenes tributarios dentro del Estado.

No apreciamos, en consecuencia, motivos para dudar de forma seria y fundada de la constitucionalidad de la Norma Foral 14/1991 de 27 de septiembre de Gipuzkoa."

**TERCERO.-** La estimación del recurso contencioso-administrativo pasa por la declaración de inconstitucionalidad de la Norma Foral 14/1991 de Gipuzkoa del Impuesto sobre el patrimonio previo planteamiento, en su caso, de la cuestión de inconstitucionalidad de esa norma por vulneración de los preceptos invocados por el recurrente.

Rechazado el planteamiento de esa cuestión en razón al juicio de constitucionalidad expuesto en el fundamento anterior, hay que desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.

**CUARTO.-** No apreciamos motivos que justifiquen la imposición de costas, no obstante el vencimiento del recurrente ( artículo 139-1 LJCA ); redacción anterior a la vigente.

**FALLAMOS**



Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por Doña Guillerma contra el Acuerdo del TEA Foral de Gipuzkoa de 27 de Enero de 2.011, que desestimaba la reclamación nº NUM000 de 2.010, en que la reclamante, Doña Guillerma, cuestionaba el acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 10 de Febrero de 2.010, que denegaba solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada por Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2.008; sin imposición de costas.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno, sin perjuicio de lo cual, las partes podrán interponer los que estimen pertinentes. Conforme dispone el artículo 104 de la LJCA, en el plazo de DIEZ DÍAS, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo así como el testimonio de esta sentencia. Hágase saber a la Administración que en el plazo de DIEZ DÍAS, deberá acusar recibo de dicha documentación; recibido éste, archívense las actuaciones.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 24 de febrero de 2016.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ