



Roj: STSJ PV 427/2016 - ECLI:ES:TSJPV:2016:427
Id Cendoj: 48020330012016100080
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 1
Nº de Recurso: 658/2011
Nº de Resolución: 61/2016
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NÚMERO 658/2011

DE Ordinario

SENTENCIA NÚMERO 61/2016

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D^a. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

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

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 658/2011 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: ACUERDO DE 27-1-2011 DEL T.E.A.F. DE GIPUZKOA DESESTIMATORIO DE LA RECLAMACIÓN NUM000 CONTRA ACUERDO DESESTIMATORIO DE LA INSTANCIA DE RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN PRESENTADA POR EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2008. j.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : D^a. Ángeles , representada por el Procurador D. ALBERTO ARENAZA ARTABE y dirigida por la Letrada D^a. JAIONE UNANUE ALDAY.

- **DEMANDADA** : DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora D^a. BEGOÑA URÍZAR ARANCIBIA y dirigida por la Letrada D^a. ANA ROSA IBARBURU ALDAMA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

I.-

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 28/02/2011 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. ALBERTO ARENAZA ARTABE, actuando en nombre y representación de D^a. Ángeles , interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo número 29.694, de 27 de enero de 2011, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada por la parte recurrente D^a. Ángeles , contra el Acuerdo del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de fecha 10 de febrero de 2010, por la que se desestima la solicitud de rectificación de la

autoliquidación presentada por el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2008; quedando registrado dicho recurso con el número 658/2011.

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 anule la resolución impugnada.

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, con expresa imposición de costas a la actora.

CUARTO.- Por decreto de 14/07/2011 se fijó como cuantía del presente recurso la de 25.289'66 euros.

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

SEXTO.- Por resolución de fecha 29-10-2012 se señaló el pasado día 31-10-2012 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.- En fecha de 5 de Noviembre de 2.012, se dictó Sentencia con el nº 819/2.012 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal; "**QUE DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON ALBERTO ARENAZA ARTABE EN REPRESENTACIÓN DE DOÑA Ángeles CONTRA EL ACUERDO DEL TRIBUNAL **ECONÓMICO**- ADMINISTRATIVO FORAL DE GUIPÚZCOA DE FECHA 27 DE ENERO DE 2.01. RESOLUCIÓN QUE SE CONFIRMA, POR SER ADECUADA A DERECHO, SIN HACER IMPOSICIÓN DE COSTAS**".

Dicha Sentencia indicaba ser firme.

OCTAVO.- Frente a la misma se promovió en fecha de 21 de Diciembre de 2.012 Incidente de Nulidad de Actuaciones que fue admitido a trámite por Providencia de 9 de enero de 2.013 y que, previa audiencia de la Diputación Foral demandada que presentó escrito oposición con entrada el 21 de enero de 2.013, dio lugar a Auto de 25 de Enero de 2.013, -folios 133 a 135-, que lo desestimaba.

NOVENO.- Promovido Recurso de Amparo por la recurrente ante el Tribunal Constitucional seguido con el nº 1.889/2.013 , dio lugar a la Sentencia 263/2.015, de 14 de Diciembre , comunicada a esta Sala por oficio de 17 de Diciembre y que obra unida a estas actuaciones, que contiene la siguiente decisión;

"Estimar la demanda de amparo promovida por doña Mercedes . y, en consecuencia:

1.- *Declarar vulnerado el derecho fundamental de la recurrente a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE).*

2.- *Restablecerla en su derecho y, a tal fin, declarar la nulidad de la Sentencia núm. 196/2013 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 5 de abril de 2013 , recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 651-2011, así como de la providencia del mismo órgano judicial de fecha 15 de mayo de 2013, que inadmitió el incidente de nulidad de actuaciones promovido contra la anterior.*

3.- *Retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior al pronunciamiento de la primera de dichas resoluciones judiciales, para que por el citado órgano judicial se dicte otra resolución que resulte respetuosa con el derecho fundamental vulnerado."*

DÉCIMO.- En reposición de las actuaciones se procede a un nuevo señalamiento de votación y fallo para el día 24 de Febrero de 2.016, siendo ponente el Magistrado de la Sala Don LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA, a quien se atribuye según normas actuales de reparto, al no mantenerse ya la originaria composición de la Sección ni las mismas reglas de distribución por números.

II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- En el presente proceso se examinaban las pretensiones formuladas contra el Acuerdo del TEA Foral de Gipuzkoa de 27 de Enero de 2.011, que desestimaba la reclamación nº NUM000 , en que la reclamante, 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.

Exponía 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, convirtiéndose en nulos los actos de exacción y liquidación del mismo.

Argumentaba 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, cuanto del argumento de que la Norma Foral 14/1.991 que lo regula ha quedado incurso 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 centraba su examen, dentro del marco del **Concierto Económico** con el País Vasco aprobado por Ley 12/2.002, en los principios generales del artículo 2.º, 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 tributo, 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.º Cuarto del C. **Económico**, en relación con la LCAE 3/1.989 de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, que exigen una regulación uniforme y requiere 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. Ello, 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.- El Tribunal Constitucional en su Sentencia de amparo de 14 de Diciembre de 2.015 señala que;

"debe precisarse, antes que nada, que en el presente proceso constitucional no se ventila la eventual constitucionalidad de la Norma Foral 14/1991 sino, única y exclusivamente, *si la negativa del órgano judicial a plantear una cuestión prejudicial ante este Tribunal Constitucional sobre la misma* es contraria a aquel derecho fundamental, pues «el recurso de amparo no es un cauce idóneo para efectuar juicios abstractos de constitucionalidad de la Ley, sino un medio reparador de lesiones concretas y efectivas de derechos fundamentales (SSTC 206/1990, de 17 de diciembre, FJ 5 ; 119/1991, de 3 de junio, FJ 4 ; 31/1994, de 31 de enero, FJ 4 ; 120/1998, de 15 de junio , FJ 1), salvo cuando ello resulte imprescindible para corregir la lesión del derecho fundamental que sea achacable directamente a la aplicación del precepto legal que se reputa contrario a la Constitución (entre otras, SSTC 223/2001, de 5 de noviembre, FJ 7 ; 222/2004, de 29 de noviembre , FJ 3)» (STC 47/2007, de 12 de marzo , FJ 4). Y puesto que el objeto del presente proceso constitucional consiste en determinar, como se ha dicho, *si la negativa de la Sala juzgadora a aplicar la norma o a no plantear una cuestión prejudicial ante este Tribunal Constitucional* es o no lesiva del art. 24.1 CE".

Y como de ese inciso podría deducirse que la Sentencia establece la obligatoriedad del planteamiento de tales cuestiones en base a la sola impugnación de los litigantes, tenemos en consideración lo que se destaca, sin embargo, en los siguientes párrafos del propio F.J. 2, que,

"No obstante lo anterior, es indudable que forma parte del conjunto de las facultades inherentes a la potestad de juzgar, privativa de los Jueces y Tribunales del Poder Judicial por mandato de la propia Constitución (art. 117.3), la de seleccionar la norma jurídica aplicable al caso concreto, su interpretación y la subsunción en ella de los hechos (SSTC 76/1995, de 22 de mayo, FJ 5 , y 173/2002, de 9 de octubre , FJ 10). Eso sí, una vez seleccionada la norma aplicable al caso concreto, si existiesen dudas sobre su eventual contradicción con las normas que integran el bloque de la constitucionalidad definido en el art. 28 LOTC , al Juez le asisten dos opciones: bien despejar esas dudas mediante la realización, de forma fundada, de un juicio de validez de la norma aplicable; bien, en caso contrario, plantear una cuestión prejudicial sobre su eventual invalidez al Tribunal Constitucional. *De este modo, si un órgano judicial estima que una norma foral fiscal*

adolece de posibles vicios de inconstitucional, viene obligado a suscitar la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional, y, si no lo estima así, supuesto en el que obviamente no está compelido a plantear la cuestión, debe limitarse a aplicarla, eso sí, razonando los motivos por los cuales considera, en contra de la opinión del recurrente, que la disposición cuestionada no adolece de los vicios que se le imputan, resultando plenamente conforme con el ordenamiento constitucional (SSTC 222/2015, de 2 de noviembre, FJ 2 ; 239/2015, de 30 de noviembre, FJ 2 , y 240/2015, de 30 de noviembre , FJ 2).

A semejanza de lo que acontece en las cuestiones de inconstitucionalidad , **la decisión sobre el planteamiento de una cuestión prejudicial sobre normas forales fiscales prevista en la disposición adicional quinta LOTC corresponde, de forma exclusiva e irrevisable, al órgano judicial que resuelve el litigio, por lo que ninguna vulneración existe de los derechos garantizados por el art. 24.1 CE cuando el Juez o Tribunal no alberga dudas sobre la constitucionalidad de la norma foral fiscal aplicable al caso concreto y decide por ello, en contra de la opinión del justiciable, no plantear la cuestión al Tribunal Constitucional que se le solicita** (SSTC 58/2004, de 19 de abril, FJ 10 ; 84/2008, de 21 de julio, FJ 5 ; 26/2009, de 26 de enero, FJ 2 ; 212/2014, de 18 de diciembre, FJ 3 ; 222/2015, de 2 de noviembre, FJ 2 ; 239/2015, de 30 de noviembre, FJ 2 , y 240/2015, de 30 de noviembre , FJ 2). Ahora bien, «el que esta potestad de los Jueces y Tribunales esté configurada de manera exclusiva **no significa, en modo alguno, que no deba ser exteriorizado, de manera suficiente y adecuada, el razonamiento que, desde la perspectiva tanto fáctica como jurídica, ha llevado al órgano judicial a la decisión de plantear o no dicha cuestión de inconstitucionalidad**, pues no cabe olvidar que la exigencia de motivación de las Sentencias tiene rango constitucional (art. 120 CE)» (STC 35/2002, de 11 de febrero , FJ 3).

TERCERO.- Así interpretado por parte de esta Sala el contenido de la decisión de amparo, y careciendo el proceso de cualquier otro contenido impugnatorio del acuerdo del Tribunal **Económico-Administrativo** que trascienda a esa *pretensión* de declaración de ilegalidad de la Norma Foral, la posición de esta Sala y Sección, -que ya ha quedado reflejada en posteriores sentencias sobre la misma materia como la de 11 de Diciembre de 2.013, en el R.C-A nº 560/2.012 a que luego nos vamos a referir-, no es favorable al planteamiento de dicha cuestión, como no lo fue tampoco en el momento de dictarse la Sentencia de 5 de noviembre de 2.012 originaria de este proceso.

Pero antes procede una breve referencia al supuesto legislativo que se examina;

La Ley 4/2.008, de 23 de Diciembre, que modificó diversos tributos, advirtiendo en su Exposición de Motivos los problemas de capacidad para alcanzar los fines pretendidos que aquejaban al Impuesto sobre el Patrimonio, en su artículo 3º establecía que;

"Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

Uno. El artículo 33 queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 33. Bonificación general de la cuota íntegra.

Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir».

Posteriormente, y con efectos iniciales para los ejercicios de 2.011 y 2.012, el Real Decreto-Ley 13/2.011, de 16 de setiembre, restablecía el gravamen efectivo del impuesto en el régimen común estatal en consideración a los motivos de necesidad de recaudación adicional ante la crisis económica y de equidad que el legislador de urgencia trazaba. La regla segunda de su Artículo Único establece en la actualidad que la bonificación del 100 por 100 prevista por el artículo 33. Uno no tendrá eficacia hasta el **1 de enero de 2.017**.

Mientras tanto, en el ámbito del Territorio Histórico guipuzcoano en el ejercicio 2.008 se mantuvo inercialmente la tributación, al no modificarse para dicho período impositivo la Norma Foral 14/1.991, de 27 de Diciembre, entonces vigente, lo que constituye el supuesto de partida de este litigio.

Fue en virtud de la Norma Foral 4/1.999, de 23 de Diciembre, que se derogó la referida disposición de 1.991 con efectos de 1 de Enero de 2.009, procediéndose más tarde por virtud de la N.F. 6/2.011, de 26 de Diciembre, a dictarse otra nueva disposición para su restablecimiento para los ejercicios 2.011 y 2.012 en base a consideraciones similares a las del Real Decreto-Ley 13/2.011. Se mencionaba en su Preámbulo respecto de aquella derogación de 2.009, *"el dato especialmente relevante de que tanto en territorio común como en los otros dos territorios forales...el impuesto ya no resultaba aplicable. A todo ello habrá que añadir las disfunciones que este último aspecto producía"*.

La conclusión que obtenemos de lo anterior es que la figura impositiva de que se trata ni en el ejercicio de 2.008 al que la rectificación de autoliquidación actora quedaba referida, ni en la actualidad, ha desaparecido de la estructura impositiva del Estado, de manera tal que el **Concierto Económico** con el País Vasco aprobado por Ley de Artículo Único 12/2.002, ha mantenido en el *interim* y mantiene hoy en día la concertación de dicha figura en su artículo 24, como tributo concertado de normativa autónoma, y esa figura ha ofrecido antes, en, y después del ejercicio de 2.008 las mismas características técnicas, sistema, materia imponible y filosofía, plenamente reconocibles tanto en la aún vigente Ley 19/1991 como en la normativa foral guipuzcoana aplicada al caso y la luego restablecida, de manera que la ilegalidad de esta última no podrá basarse en la quiebra de esa necesidad de **atención a la estructura general impositiva del Estado** que exige el artículo 2º del **Concierto Económico**.

La cuestión afecta por ello a un diferencial de tributación que se acusó en aquel ejercicio de 2.008 a título de *bonificación* del artículo 33 de la Ley 19/1.991 con respecto al régimen foral guipuzcoano, y sin hacer una extensa cita de precedentes y sentencias, es de citar al respecto lo que dijo, el ATS de 14 de mayo de 2010, -en Recurso de casación nº 2481/2004 -;

"Recuerda el Preámbulo de la Ley Orgánica 1/2.010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial que la Disposición Adicional Primera de la Constitución proclama que ésta "ampara y respeta los derechos históricos forales" y añade que la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los estatutos de autonomía.

De acuerdo con ello el Estatuto de Autonomía para el País Vasco reconoce en su artículo 3 "a cada uno de los territorios históricos que integran el País Vasco" la facultad de, en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno reconocimiento que reitera el artículo 24.2 y que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto de un núcleo competencial exclusivo (artículo 37.2) en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede entrar (artículo 25.1).

A ese núcleo competencial exclusivo de los territorios históricos pertenece destacadamente el sistema fiscal (art. 37.3.f del Estatuto y 40 y 41, a los que aquél se remite), que es propio de cada uno de ellos y que se regula mediante el sistema foral tradicional del **concierto económico** o convenios, *lo que supone que los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario* (artículo 41.2.a).

De ello viene a resultar que son las Juntas Generales de cada territorio quienes tienen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la Hacienda foral, regulación que realizan mediante la aprobación de normas forales, que tienen naturaleza reglamentaria, puesto que la llamada Ley de Territorios Históricos, de 25 de noviembre de 1983, reserva al Parlamento Vasco en exclusiva la facultad de dictar normas con rango de ley en su artículo 6.2 ".

Ahora bien, presupuesta la competencia para mantener en el ejercicio 2.008 el gravamen efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio, esas diferencias de tributación en diferentes partes del Estado, -y con mayor razón si son coyunturales como en este caso-, no pueden dar lugar a establecer un término de comparación directo y de igualación entre contribuyentes de las distintas comunidades o partes del mismo que proponga en definitiva la uniformidad de regulación tributaria, siempre y en todo caso, y que prescinda de su enclave en las previsiones de los artículos 138 y 139 CE y de las condiciones básicas de la igualdad - artículo 149.1.1 CE, así como también de otras garantías del sistema de **concierto económico** tal y como lo es la necesidad de una presión fiscal equivalente. Basta para ilustrarlo con recordar las muy notables diferencias que se dan por ejemplo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones entre las CC.AA, ya estén provistas de régimen de **Concierto** o Convenio o en régimen de la LOFCA, en materia de reducciones de base en las sucesiones en línea recta o en favor del cónyuge o pareja de hecho, o que en la actualidad alguna de las CC.AA de régimen común mantenga, frente a las demás, sin gravamen efectivo y con bonificación del 100 por 100 el propio Impuesto sobre el Patrimonio. (Así, la C.A de Madrid en base al artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2.010, de 21 de Octubre).

Sentencias del Tribunal Supremo, como las de 4 de Abril de 2.012, (ROJ. 2.402 y 2.474), ratifican que, "... esta Sala tiene reconocido en Sentencias de 19 de Julio de 1991 (recurso de apelación 1148/89), 30 de Octubre de 1999 (recurso de casación 670/95) y 30 de Noviembre de 1999 (recurso de casación 2283/95), entre otras, y también el Tribunal Constitucional, Sentencias 37/1981, de 16 de Noviembre, 76/1988, de 26 de Abril, 37/1987, de 20 de Marzo, y 150/1990, de 4 de Octubre, que las facultades normativas reconocidas

a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el art. 2º de la Ley del **Concierto** -mantener, establecer y regular su régimen tributario- hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece dicha Ley en sus arts. 3º y 4º a tal autonomía - respeto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración con éste y entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria, adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc.-, **no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales**, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común; y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica ni como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la realidad de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas y con la de que, en virtud de ella, pueda ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales. Del propio modo, la impugnación de cualquier Norma Foral, por proscripción de privilegios y de variación de la presión fiscal, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y del libre movimiento de capitales y mano de obra y atemperación a los criterios que rigen la política económica general, exige algo más que su enunciación apodíctica".

Adicionalmente, reiteramos las consideraciones que se contenían en la antes mencionada Sentencia del R.C-A nº 560/2.012, y que son del siguiente tenor:

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."

CUARTO.- Procede, por ello, desestimar la pretensión actora de declaración de ilegalidad de la norma aplicada y, con ello, la consecuente desestimación del recurso, sin hacerse una especial imposición de costas, para el caso no preceptivas. - Artículo 139.1 LJCA , en redacción anterior a la Ley 37/2.011-.

Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación, la Sala (Sección Primera), emite el siguiente,

FALLO

QUE DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON ALBERTO ARENAZA ARTABE EN REPRESENTACIÓN DE DOÑA Ángeles CONTRA ACUERDO DEL TRIBUNAL **ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO FORAL DE GIPUZCOA DE 27 DE ENERO DE 2.011 QUE DESESTIMÓ LA RECLAMACIÓN Nº NUM000 , FORMULADA CONTRA LOS ACTOS DE GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO QUE HAN QUEDADO ARRIBA DETALLADOS, Y CONFIRMAMOS DICHAS ACTUACIONES, SIN HACER 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 dejará testimonio completo en 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.