



Roj: **STS 2760/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:2760**

Id Cendoj: **28079130022018100180**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/07/2018**

Nº de Recurso: **1309/2017**

Nº de Resolución: **1129/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.129/2018**

Fecha de sentencia: 03/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1309/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/06/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **1309/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1129/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis



D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 3 de julio de 2018.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **1309/2017**, interpuesto por el procurador don Julio Jiménez Gómez, en nombre y representación de DOÑA Raquel y DON Ovidio, contra la sentencia nº 511, de 22 de noviembre de 2016, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictada en el recurso 541/2015 (ES:TSJPV:2016:3714), sobre responsabilidad solidaria. Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, en nombre y representación de la **DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO .- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 22 de noviembre de 2016, que desestimó el recurso formalizado por los aquí recurrentes don Ovidio y doña Raquel contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, de 23 de abril de 2015, desestimatorio a su vez de la reclamación promovida contra acuerdos del Jefe del Servicio de Recaudación de la citada Administración foral, de 13 de noviembre de 2013, que declaran la responsabilidad solidaria de aquéllos en relación con deudas contraídas por Swain Inversiones S.L. y Lupiola, S.L., en aplicación de lo establecido en el artículo 41.3 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria de Vizcaya.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) El jefe del Servicio de Recaudación de la Hacienda foral vizcaína dictó sendos acuerdos en los que se declaró la responsabilidad solidaria del mencionado Sr. Ovidio en el procedimiento seguido contra las mercantiles Lupiola, S.L. y Swain Inversiones, S.L. en relación con las siguientes deudas: respecto a Lupiola, por retenciones por rendimientos de trabajo de los dos primeros trimestres del ejercicio 2012; respecto a Swain Inversiones, la deuda deriva de retenciones de trabajo del primer trimestre de 2012. La notificación de estos acuerdos se realizó por comparecencia a través de la publicación de anuncios en el Boletín Oficial de Vizcaya.

De la misma manera, se dictaron acuerdos del mismo servicio administrativo, que declararon la responsabilidad solidaria de doña Raquel en el propio procedimiento contra Lupiola, S.L. y Swain Inversiones, S.L.: respecto a la primera, en concepto de retenciones por rendimientos de trabajo del tercer trimestre del ejercicio 2012; respecto a la otra empresa, por retenciones, primer y segundo trimestre del ejercicio 2012. Contra estos acuerdos doña Raquel interpuso sendos recursos de reposición, desestimados por acuerdo del propio jefe del servicio.

Contra los unos y otros acuerdos, se promovió reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Vizcaya, desestimada a su vez por resolución de 23 de abril de 2015, la cual fue objeto de impugnación en el litigio de instancia.

b) La Sala de este orden jurisdiccional con sede en Bilbao dictó sentencia de 22 de noviembre de 2016, que desestimó el recurso planteado, manteniendo las resoluciones impugnadas. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FJ 3º):

"... **TERCERO**. - En el primer motivo impugnatorio, la pretensión anulatoria de la declaración de responsabilidad solidaria de los recurrentes, sobre las retenciones de trabajo provenientes de las mercantiles Inversiones, S.L. y Lupiola, S.L., deducidas en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio 2012, viene fundada en la inconstitucionalidad de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que le da cobertura, en concreto, de su artículo 41.3, regulador del supuesto de responsabilidad solidaria aplicado, en redacción dada por el número Dos del artículo 3 de la Norma Foral 3/2013, de 27 febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias.

Resulta, en consecuencia, acertada la invocación por la Administración tributaria de la letra d) del artículo 3 de la Ley Jurisdiccional, introducida por la disposición adicional única de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, que excluye del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo:



"d) Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica".

Refrenda la competencia del Tribunal Constitucional para efectuar el contraste que la actora pretende entre la Norma Foral General Tributaria y la Ley General Tributaria, la reciente STC nº 118/2016, de 23 de junio (recursos de inconstitucionalidad acumulados nº 3443-2010, 4138-2010, y 4224-2010), que en su fundamento jurídico tercero dice:

"En suma, cuando los arts. 9.4 LOPJ y 3 d) LJCA (en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2010) excluyen del conocimiento de los Tribunales del orden contencioso-administrativo los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las normas forales fiscales, que corresponderá, en exclusiva, a este Tribunal Constitucional, lo están haciendo "en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica", disposición conforme a la cual correspondería únicamente a este Tribunal Constitucional el control de "constitucionalidad" de las normas forales fiscales dictadas al amparo de lo previsto en el art. 41.2 a) EAPV (las que se dirijan a mantener, establecer y regular, dentro de cada territorio histórico, su régimen tributario) y sólo en la medida que puedan contradecir alguna disposición integrante del bloque de la constitucionalidad a que hace referencia el art. 28 LOTC (los preceptos constitucionales y estatutarios, los de la ley del concierto, así como los de la ley general tributaria y de las leyes reguladoras de los diferentes tributos del Estado), pero no cuando la contradicción se produzca con normas ajenas a ese bloque (como sucede con los tratados y convenios internacionales, con las normas de armonización fiscal de la Unión Europea o con las leyes del Parlamento Vasco)".

Ha de repararse además en que la mentada Disposición Adicional quinta, añadida a la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, por el artículo primero de la Ley Orgánica 1/2010, amén de atribuir al Tribunal Constitucional, en su apartado primero, el conocimiento de los recursos interpuestos contra las normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, prevé en el segundo que:

"El 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 ella dependa el fallo del litigio principal".

En interpretación de los preceptos referidos, el Tribunal Constitucional, en sentencia dictada el 14 de diciembre de 2015 (recurso de amparo nº 4093/2013), ha efectuado las consideraciones que a continuación se transcriben:

"Hemos señalado en la STC 222/2015, de 2 de noviembre, FJ 2 (y, posteriormente, también en las SSTC 239/2015, de 30 de noviembre, FJ 2, y 240/2015, de 30 de noviembre, FJ 2), que desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, aunque los órganos jurisdiccionales pueden fiscalizar la validez de las normas forales fiscales, no les es dado, caso de considerarlas contrarias a las normas que integran el bloque de la constitucionalidad, expulsarlas del ordenamiento jurídico, al haber querido sustraer el legislador orgánico al juez ordinario la posibilidad de no aplicar una norma foral fiscal ante un eventual juicio de incompatibilidad con aquel bloque. La depuración de este tipo de normas corresponde de forma exclusiva, a partir de aquella disposición orgánica, al Tribunal Constitucional, que tiene la competencia y la jurisdicción para declarar, con eficacia erga omnes, su eventual inconstitucionalidad. De esta manera, forma parte de las garantías consustanciales a todo proceso judicial en nuestro Ordenamiento, entonces, el que la norma foral fiscal que, según el juzgador, resulta aplicable en aquel proceso no pueda dejar de serlo, por causa de su posible invalidez, sino a través de la promoción de la cuestión prejudicial de validez prevista en la disposición adicional quinta LOTC.

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 inconstitucionalidad, 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)".

Descendiendo al caso en estudio, suscitado por la parte actora el debate sobre la inconstitucionalidad del artículo 41.3 NFGT de Bizkaia, no se atisban razones que justifiquen el planteamiento de una cuestión prejudicial, en tanto que se residencia aquélla en la vulneración del principio de reserva de Ley ( artículos 31.3 y 133.3 de la Constitución ), cuando, si bien las Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de cada Territorio Histórico tienen naturaleza reglamentaria, al carecer de la potestad legislativa que compete al Parlamento Vasco ex artículo 6.2 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre , de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus Territorios Históricos, su capacidad normativa tributaria es equiparable materialmente a la del legislador estatal, imperando para ambos el principio de reserva de Ley, en un caso, "reserva de Ley tributaria" y en otro "reserva de Norma Foral tributaria", contemplados, respectivamente, en lo que a la determinación de "los responsables" se refiere, en el artículo 8.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 7.c) de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Al respecto, el preámbulo de la precitada LO 1/2010, tras dejar constancia de la reserva expresa a los órganos forales por el Estatuto de un núcleo competencial exclusivo (artículo 37.2), al que pertenece el sistema fiscal ( artículos 37.3.f del Estatuto, y 40 y 41), que es propio de cada uno de ellos y se regula «mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios», lo que supone que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario" (artículo 41.2.a), viene a justificar un régimen procesal de impugnación de las Normas Forales fiscales equivalente al de las Leyes estatales, en el hecho de que la única diferencia entre ambas, no es material, sino formal que resulta en el caso de los Territorios Históricos del País Vasco de la falta de reconocimiento a sus instituciones de la potestad legislativa formal.

En ese sentido, el Tribunal Supremo en la sentencia de 3 de mayo de 2001 (rec. de casación nº 273/1996 ), oportunamente citada por la defensa de la Administración, en su fundamento de derecho undécimo indica:

"UNDÉCIMO.- No goza, en absoluto, de virtualidad el noveno de los motivos casacionales, consistente en la denuncia del principio de legalidad o de reserva legal, habida cuenta que, (a), lo aducido por las recurrentes -es decir, el que la supresión de un beneficio fiscal no puede realizarse mediante un Reglamento, como sin duda lo es la Norma Foral 9/1992- puede llevar al absurdo de considerar inconstitucionales todas las Normas Forales emanadas de los Territorios Históricos, en la medida en que las mismas regulan con toda normalidad materias que en Territorio Común están reservadas a la Ley; (b), ya hemos dejado sentado que el artículo 41.2.a) del Estatuto de 1979 determina que los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, con los límites indicados en tal mismo precepto; (c), aquí estamos ante la presencia de la derogación de parte de un artículo de la Norma Foral 9/1991 por una Disposición Adicional de otra Norma Foral, la 9/1992, entre las cuales existe, por tanto, idéntica jerarquía normativa y viabilidad, en consecuencia, para tal abrogación; (d), la citada LTH, 27/1983, tiene reconocido a los Territorios Históricos, en las materias de su exclusiva competencia, como las de estos autos, una llamada potestad normativa de nuevo cuño, que expresamente se distingue de la mera potestad reglamentaria y que se expresa a través de las 'Normas Forales' de las Juntas Generales (ocupando el primer puesto en la jerarquía interna de cada ordenamiento foral), y, si bien dichas Normas Forales tienen una naturaleza reglamentaria (pues las Leyes de la Comunidad Autónoma Vasca emanan sólo de su Parlamento), su posición en el ordenamiento general es singular, pues se ordenan directamente al Estatuto de 1979 y a la Constitución sin intermedio de Ley alguna, ni estatal ni autonómica (dentro del respeto al régimen de concierto con el Estado), que son insusceptibles de invadir el marco reservado con exclusividad a los ordenamientos forales por la Disposición Adicional Primera



de la Constitución y por el Estatuto de 1979, de modo que vienen a configurar unos "reglamentos autónomos en sentido propio"; y, (e), la sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 1995, reiterando 19-0000-44, exponer, ha dejado sentado que la competencia tributaria ejercida en los indicados términos aparece configurada, en la doctrina constitucional ( STC 76/1988, de 26 de abril ), como "un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral, y resulta ser, por tanto, el mínimo sin, el que desaparecería la misma imagen de la foralidad", y, aunque tal regulación debe atenerse a la estructura general impositiva del Estado, respetando los principios generales y las normas de armonización de los artículos 3 y 4 del Estatuto de 1979, supone que las Juntas Generales disfrutan, a través de las normas Forales, de la plena capacidad para realizar lo mismo que la Ley tributaria estatal, y en tal sentido, al ser equiparable dicha capacidad normativa del Territorio Histórico, en el ámbito de sus competencias a la del legislador estatal, el artículo 10.b) de la Norma Foral General Tributaria tiene el mismo tenor que el artículo 10.b) de la LGT, si bien con la puntualización de que la reserva de Ley en el ámbito estatal se convierte en reserva de Norma Foral en el ámbito del Territorio Histórico".

A juicio de la recurrente, la capacidad normativa reconocida a los Territorios Históricos queda limitada a la regulación de los tributos concertados de normativa autonómica, y en su caso, a los procedimientos de gestión, de lo que colige que no son competentes las Juntas Generales para establecer un supuesto de responsabilidad no contemplado en la Ley General Tributaria, incurriendo en vulneración del principio de igualdad de todos los españoles.

No se compadece, sin embargo, esa posición con las previsiones de Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que al determinar en su artículo 1 las competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos, dispone que "podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario"; y aun cuando el sistema tributario que establezcan ha de seguir el principio de armonización fiscal ( art. 2), en la elaboración de la normativa tributaria se han de adecuar a la Ley General Tributaria "en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico" (art. 3.a); no excluye, por tanto, el Concierto Económico, la competencia de los Territorios Históricos para configurar el régimen de la responsabilidad solidaria.

Sentada la competencia de las Juntas Generales para regular supuestos de responsabilidad solidaria, no queda sino referir la constante doctrina jurisprudencial que rechaza la uniformidad tributaria predicada por la recurrente, de la que se hace eco la STS de 23 de junio de 2014 en su fundamento de derecho tercero:

"Los dos últimos motivos pueden ser objeto de tratamiento común, por su relación, debiendo ser también rechazados, pues esta Sala tiene reconocido en Sentencias de 19 de Julio de 1991 (apelación 1148/89), 30 de Octubre de 1999 (casación 670/95), 30 de Noviembre de 1999 (casación 2283/95), 9 de Diciembre de 2004 (casación 7893/99), 28 de Mayo de 2008 (casación 7700/2002) y 22 de Enero de 2009 (casación 3472/2004), y también el Tribunal Constitucional, Sentencias 37/1981, de 16 de Noviembre, 76/1988, de 26 de Abril, 37/1987, de 20 de Marzo, 150/1990, de 4 de Octubre, y 96/2002, de 24 de Abril, 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. 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".

En suma, la definición por la Norma Foral 2/2005 de un supuesto de responsabilidad solidaria distinto a los previstos en la Ley General Tributaria, no contraviene el principio de reserva de Ley tributaria, ni entraña trato diferencial constitutivo de infracción del principio de igualdad, en tanto responde al ejercicio de la competencia





normativa propia de las Juntas Generales en los términos previstos en el Estatuto de Autonomía y en el Concierto Económico, y singularmente viene amparada por el principio de reserva de Norma Foral.

Caracterizada así la regulación litigiosa, ha de ser impugnada ante el Tribunal Constitucional, en caso de contravenir el bloque de la constitucionalidad reseñado en la STC nº 118/2006, esto es, los preceptos constitucionales y estatutarios, los de la Ley del Concierto, así como los de la Ley General Tributaria y de las Leyes reguladoras de los diferentes tributos del Estado, resultando, en consecuencia, estériles los argumentos sobre una eventual "ilegalidad" del artículo 41.3 NFGT que se vierten en el segundo motivo impugnatorio.

Procede, por tanto, la completa desestimación del presente recurso...".

### **SEGUNDO .- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. El procurador don Julio González Jiménez, en la representación ya indicada, presentó el 24 de enero de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia a que hemos hecho referencia.

2. Tras justificar en el expresado escrito la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas los artículos 24.1, 106.1 y 117.3 de la Constitución Española de 1978 -CE-, por vulneración de lo dispuesto en el art. 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial 6/1985, de 1 de julio -LOPJ -; los artículos 1.Uno ; 1.Dos y 3.a) del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo -LCE -, en relación con los artículos 41.1 y 41.2.a) del Estatuto de autonomía para el País Vasco -EAPV -; disposición adicional primera CE, con vulneración consecuente de los artículos 31.3 y 133.3 y 149.1.1ª CE y los artículos 1, 1.2, 35.2.h) y 41 y 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria -LGT -, y colateralmente del art. 110 de la Norma Foral 6/2006 de IRPF de Vizcaya y el art. 5.1 de la LOPJ por vulneración de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la interpretación de la disposición adicional primera de la Constitución Española y el art. 3.a) de la Ley de Concierto Económico.

3. La Sala de instancia acordó, por auto de 21 de febrero de 2017, tener por preparado el recurso de casación a que se ha hecho referencia, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de noviembre de 2016.

### **TERCERO .- Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. El ya mencionado procurador Sr. González Jiménez, en la representación conferida por los recurrentes, formalizó recurso de casación mediante escrito de 5 de septiembre de 2017, que observa los requisitos legales sustantivos y formales, y en que se mencionan como normas jurídicas infringidas aquéllas a las que en el fundamento anterior hemos hecho mención.

2. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 7 de junio de 2017, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"... 2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son:

*Primera. Determinar si puede decidir el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, como su decisión presume, que la Norma Foral Tributaria de un Territorio Histórico es una norma foral fiscal a los efectos de la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, sin formular la correspondiente cuestión prejudicial, habida cuenta de que sólo al Tribunal Constitucional le corresponde apreciar, de oficio o a instancia de parte, su competencia o incompetencia.*

*Segunda. Determinar si la regulación contenida en el artículo 41.3 de la Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya- Bizkaia, fijando unos supuestos concretos de responsabilidad solidaria, se separa de la exigencia prevista en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico, de respetar el concepto y terminología o términos fijados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al respecto.*

3º) Los preceptos legales que en principio serán objeto de interpretación, con respecto a la Norma Foral General Tributaria de un Territorio Histórico, son los artículos 1 y 3 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en conexión con el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco y la disposición adicional primera de la Constitución Española, y la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en conexión con el artículo 4.1 de dicha ley, el artículo 3.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el artículo 9.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, así como los artículos 1, 35.2.h), 41 y 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y artículos 31 y 133 de la Constitución Española ...".

### **CUARTO .- Oposición del recurso de casación.**



El procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición de 21 de diciembre de 2017, en que solicita de este Tribunal Supremo dicte sentencia desestimatoria del recurso, que confirme la sentencia recurrida, con condena en costas a la recurrente.

#### **QUINTO .- Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se hizo constar en providencia de 14 de marzo de 2018, fijándose al efecto el 26 de junio de 2018, en el que se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO .- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la sentencia aquí impugnada es acorde o no con el ordenamiento jurídico, en relación con las cuestiones sobre las que el auto de admisión nos interroga: a) la primera de ellas expresa sus dudas acerca del ámbito de la propia competencia jurisdiccional ejercida y, en particular "*...si puede decidir el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (...) que la Norma Foral Tributaria de un Territorio Histórico es una norma foral fiscal a los efectos de la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, sin formular la correspondiente cuestión prejudicial, habida cuenta de que sólo al Tribunal Constitucional le corresponde apreciar, de oficio o a instancia de parte, su competencia o incompetencia*"; b) La segunda cuestión, que presupone una respuesta afirmativa a la primera de las suscitadas, alude al fondo del asunto y, abstracción hecha de la asignación de la potestad jurisdiccional para el enjuiciamiento de tales normas forales fiscales, plantea la cuestión de si la regulación contenida en el artículo 41.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, en la que se regula un supuesto concreto de responsabilidad solidaria, se separa de la exigencia prevista en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico, en orden a respetar el concepto y terminología o términos fijados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al respecto (artículo 3.a ) LCE).

#### **SEGUNDO .- Necesarias consideraciones previas.**

La primera de las cuestiones de interés casacional propuestas en el auto ha perdido sentido y actualidad si se tiene en cuenta que el propio Tribunal Constitucional, mediante doctrina posterior, a la que seguidamente nos vamos a referir, ha delimitado el ámbito propio de la cuestión prejudicial devolutiva que prevé la repetida disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional .

**2.1.** Así, no es irrelevante considerar que el recurso contencioso-administrativo de instancia se dedujo frente a actos administrativos de declaración de responsabilidad solidaria, para cuyo enjuiciamiento es indudablemente competente, en cualquier caso, la Sala juzgadora ( artículo 1.1 LJCA ), sin perjuicio de que en la demanda se contenga una impugnación indirecta de la Norma Foral fiscal -NFGT-, con ocasión del recurso dirigido frente a aquellos actos de aplicación y, en especial, del artículo 41.3 de la citada NFGT.

**2.2.** La sentencia impugnada, en primer término, acoge la alegación de la Administración demandada en relación con el artículo 3.d) de la LJCA , que excluye del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, por considerar que la competencia corresponde al Tribunal Constitucional, determinados recursos. Dice el citado precepto:

*"No corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo:*

*...d) Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica".*

**2.3.** Sin embargo, el valor de la polémica, cualquier que fuera su inicial alcance, ha quedado minimizado a la vista del auto del Tribunal Constitucional de 14 de noviembre de 2017 , que inadmitió la cuestión prejudicial de validez de normas forales, planteada por esta misma Sala y Sección en relación con la misma Norma Foral 2/2005, General Tributaria de Vizcaya, aquella vez en materia de caducidad del procedimiento.

**2.4.** La doctrina contenida en el expresado auto aclara o rectifica las declaraciones anteriores del Tribunal Constitucional en lo concerniente al ámbito objetivo de la exclusión del control por la jurisdicción ordinaria de las normas forales fiscales, expresando que sólo están exceptuados de ese control los actos y disposiciones relativos a las concretas figuras tributarias equivalentes a las que rigen en Derecho común, esto es, a lo que podríamos denominar *parte especial del Derecho tributario* , manteniéndose por el contrario para las cuestiones



relativas a instituciones comunes, procedimientos y normas generales (*parte general*). Dice así el mencionado auto, cuya doctrina nos obliga a aplicarlo como fundamento de la respuesta a la primera cuestión:

"[...] 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 .

*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).*

*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.*

*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 coherer 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)].

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".

**2.5.** Con ello queda patente la innecesariedad de dar respuesta a la primera pregunta, pues la jurisdicción contencioso-administrativa es competente, en los términos interpretados por el Tribunal Constitucional en el mencionado auto, para conocer de los recursos contencioso-administrativos deducidos contra las normas



forales fiscales en que no se regule una concreta figura tributaria sino, como aquí sucede, disposiciones generales relativas a la responsabilidad solidaria y su extensión a casos no comprendidos en la LGT.

Todo ello al margen de que, por tratarse en el litigio de instancia de una impugnación indirecta de la NFGT de Vizcaya, el artículo 3.d) de nuestra Ley Jurisdiccional, rectamente interpretado en conexión con la repetida disposición adicional quinta LOTC, declara la competencia de los Tribunales de esta jurisdicción en tales casos -siempre lo hizo, por lo demás-, en los que no sólo se comprende el examen sobre la legalidad de los actos de aplicación -aquí, los acuerdos de extensión de responsabilidad solidaria-, sino que a su vez incluía, como elemento indisociable de la labor judicial, el juicio positivo de constitucionalidad o legalidad de la norma indirectamente cuestionada, así como el planteamiento de la cuestión prejudicial de validez ante el Tribunal Constitucional, en caso de duda.

Pero tales prevenciones excluyentes de nuestra jurisdicción - *competencia* le denomina el auto de admisión-, hemos visto, no rigen para toda clase de normas forales fiscales de los territorios históricos, sino sólo para aquellas a que se refiere el transcrito ATC de 14 de noviembre de 2017, "[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)].

### **TERCERO .- Consideraciones en relación con la responsabilidad solidaria definida en el artículo 41.3 NFGT de Vizcaya.**

**3.1.** En cuanto a la segunda pregunta expresada en el auto de admisión, conviene transcribirla, de nuevo, de forma literal:

*"[...] Determinar si la regulación contenida en el artículo 41.3 de la Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya- Bizkaia, fijando unos supuestos concretos de responsabilidad solidaria, se separa de la exigencia prevista en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico, de respetar el concepto y terminología o términos fijados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al respecto".*

A fin de dar adecuada respuesta a la cuestión formulada, hemos de reflejar el texto del precepto de la NFGT de Vizcaya, el artículo 41.3, en que se consagra un caso de responsabilidad solidaria diferente a los que se prevén en la LGT :

*"También serán responsables solidarios los administradores de hecho o de derecho, socios con una participación directa o indirecta de al menos el 20 por 100 en el capital, comuneros o partícipes, los cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, ascendientes y descendientes de ambos hasta el segundo grado, de las entidades que hubieran practicado retenciones que estuvieran pendientes de ingreso, por los importes que de dichas retenciones se hubieran deducido en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas. En el caso de haberse realizado ingresos parciales de estas cantidades retenidas, se entenderá que la deuda pendiente de pago corresponde proporcionalmente a cada uno de los retenidos".*

**3.2.** Debemos comenzar el examen de este punto afirmando que el recurso de casación formalizado por los recurrentes adolece de cierta inconcreción argumental y, además, incurre en una petición de principio - esto es, que da por demostrado aquello que en esta casación debe ser determinado como objeto de nuestro pronunciamiento-, en tanto supedita la legalidad del artículo 41.3 NFGT de Vizcaya a ciertas premisas que da por apodóticamente probadas, pero sin analizar lo que realmente importa, que es el alcance e interpretación del ajuste de dicho caso de responsabilidad solidaria a la terminología y conceptos de la LGT . No en vano, la segunda cuestión comprendida en el auto de admisión define y restringe el interés casacional, situándolo no en el conjunto de posibles infracciones jurídicas en que podría incurrir el artículo 41.3, sino sólo en su acomodo a la terminología y conceptos propios de la LGT , tal como exige el Concierto Económico. A tal efecto, es significativo reproducir el *petitum* del escrito casacional, en que los recurrentes se apartan notablemente de ese concreto ámbito de conocimiento que delimita el auto de admisión como exponente del interés casacional, a la hora de interesar de este Tribunal Supremo lo siguiente:

*"2°.A) Declara[ndo] la disconformidad del Acuerdo de Derivación de Responsabilidad solidaria imputada a los recurrentes, por fundamentarse en la disposición 41.3 de la NFGT, que es contraria a derecho por los siguientes motivos:*

*2°.A.i) Por ser contraria a los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español establecidos en el art. 1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en cuanto contraviene con su regulación la homogeneidad básica exigible del sistema tributario, conculcando la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la*

igualdad de los españoles habida cuenta que las Juntas Generales no tienen potestad para crear un concepto ni una definición nueva de lo que debe entenderse por responsabilidad ni a quienes, en virtud de la D.A.1° CE , 41.2.a) EAPV y artículos 1 y 3.a) de la Ley de Concierto , vulnerando por tanto las Juntas Generales con su actuación el principio de reserva de ley tributaria, establecido en los artículos 31.3 y 133.1 de la CE .

2°.A.ii) Por establecer una responsabilidad objetiva o sin culpa para los socios y administradores de las sociedades mercantiles quebrando el principio básico de separación patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores, y por establecerla por la mera relación de parentesco con los socios y administradores de las sociedades mercantiles, conculcando el principio de igualdad previsto en el art. 14 y 31.1 de la CE .

2°.A.iii.) Por atentar contra el principio de seguridad jurídica, ya que el presupuesto de hecho de la coincide con el ejercicio del derecho reconocido en el artículo 110 de la NF 6/2006, de IRPF, que permite, en todo caso, al obligado tributario deducir en su autoliquidación las retenciones que le hayan sido practicas con independencia de que el retenedor haya efectuado su ingreso;

2.A.iv.) Por atentar contra el estatuto jurídico básico de la responsabilidad, subvertiendo (sic) el concepto de obligado a soportar contenido en el art. 35.2.h) de la LGT " .

**3.3.** Sin embargo, una jurisprudencia reiterada de esta Sala, a la que más adelante nos vamos a referir, ha declarado, a propósito del ejercicio de la competencia normativa fiscal que incumbe a los territorios históricos del País Vasco, que el artículo 3.a) LCE no debe ser interpretado de forma estricta en cuanto a la identidad de terminología y conceptos con la LGT como límite a su ejercicio normativo, en el sentido de que no sólo cabe o es admisible una mera reiteración o traslación fiel de la regulación contenida en la Ley estatal.

**3.4.** Importa también conocer los razonamientos de la Diputación foral aquí recurrida, plasmados en su escrito de oposición al recurso de casación. Afirma al respecto la DGV lo siguiente, con abundante cita de jurisprudencia de este Tribunal Supremo acerca de la potestad normativa de los territorios históricos:

*"[...] Es cierto que la Norma Foral General Tributaria contempla como supuesto de responsable solidario, en su artículo 41.3 el que ha dado origen al presente procedimiento, que no se regula en régimen común. Mi representada entiende que la atribución a los Territorios Históricos de la competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, engloba o conlleva la de aprobar la regulación general del régimen tributario que se contiene tanto en la Ley como en la Norma Foral General Tributaria, con el límite que señala el Tribunal Constitucional, de la competencia que de forma exclusiva atribuye el texto constitucional a favor del Estado.*

*Por ello considera plenamente ajustadas a derecho las declaraciones que realiza la sentencia recurrida al señalar:*

*A juicio de la recurrente, la capacidad normativa reconocida a los Territorios Históricos queda limitada a la regulación de los tributos concertados de normativa autonómica, y en su caso, a los procedimientos de gestión, de lo que colige que no son competentes las Juntas Generales para establecer un supuesto de responsabilidad no contemplado en la Ley General Tributaria, incurriendo en vulneración del principio de igualdad de todos los españoles.*

*No se compadece, sin embargo, esa posición con las previsiones de Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que al determinar en su artículo 1 las competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos, dispone que "podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario"; y aun cuando el sistema tributario que establezcan ha de seguir el principio de armonización fiscal ( art. 2), en la elaboración de la normativa tributaria se han de adecuar a la Ley General Tributaria "en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico" (art. 3.a); no excluye, por tanto, el Concierto Económico, la competencia de los Territorios Históricos para configurar el régimen de la responsabilidad solidaria.*

*Sentada la competencia de las Juntas Generales para regular supuestos de responsabilidad solidaria, no queda sino referir la constante doctrina jurisprudencial que rechaza la uniformidad tributaria predicada por la recurrente, de la que se hace eco la STS de 23 de junio de 2014 en su fundamento de derecho tercero :*

*"[...] Los dos últimos motivos pueden ser objeto de tratamiento común, por su relación, debiendo ser también rechazados, pues esta Sala tiene reconocido en Sentencias de 19 de Julio de 1991 (apelación 1148/89 ), 30 de Octubre de 1999 (casación 670/95 ), 30 de Noviembre de 1999 (casación 2283/95 ), 9 de Diciembre de 2004 (casación 7893/99 ), 28 de Mayo de 2008 (casación 7700/2002 ) y 22 de Enero de 2009 (casación 3472/2004 ), y también el Tribunal Constitucional, Sentencias 37/1981, de 16 de Noviembre , 76/1988, de 26 de Abril , 37/1987, de 20 de Marzo , 150/1990, de 4 de Octubre , y 96/2002, de 24 de Abril , 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. 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".

**3.5.** Por otra parte, no cabe olvidar que estamos, en el ámbito procesal, ante la impugnación indirecta de una disposición general -sin adentrarnos en la espinosa cuestión de cuál fuera su naturaleza y rango-, de suerte que la legalidad o no de la norma foral no puede someterse a enjuiciamiento de un modo abstracto y general, sino únicamente en la medida en que lo requiera la fiscalización jurídica del acto de aplicación, verdadero objeto del litigio, atendidas por tanto sus circunstancias, pues la eventual ilicitud de la norma foral juega sólo como motivo de nulidad del acto de extensión de la responsabilidad a terceros.

Pues bien, a este respecto, el escrito de oposición formulado por la Administración recurrida ha puesto de manifiesto los datos particulares de los recurrentes en este asunto que son de gran interés, en la medida en que determinan, conforme a la norma foral indirectamente cuestionada, la responsabilidad solidaria aquí concernida, basada en la conexión de ambos responsables con la sociedad declarada deudora principal:

*"[...] El recurrente Ovidio es el administrador de derecho de Swain Inversiones SL (nombramiento en 9/6/1999) y Lupiola SL (nombramiento en 27/5/1998), en tanto que Raquel es su esposa.*

El 100% del capital de Lupiola pertenece a ambos cónyuges, 98,57% a Ovidio y 1,43% a Raquel .

*El capital de Swain Inversiones pertenece en un 95% a la mercantil Holblover Oilbat SL y en un 5% a Raquel . Por su parte, el accionista mayoritario de Swain Inversiones, Holblover Oilbat tiene el siguiente accionariado... (que el escrito refleja) :*

Ovidio es también administrador único del Grupo Artabilla Uno SL, según consta en la información del registro mercantil que acompañamos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

*Los extremos anteriores son pacíficos y no han sido discutidos por los recurrentes [...].*

*"[...] Swain Inversiones SL y Lupiola SL declararon en el ejercicio 2012 haber satisfecho a Ovidio , y a Raquel rendimientos de trabajo, sobre los que declararon haber practicado retención que no ingresaron en la Administración tributaria. No obstante, tanto Ovidio , como Raquel , dedujeron en sus autoliquidaciones por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el importe de las citadas retenciones. El importe de las retenciones de trabajo no ingresadas en el año 2012 por ambas entidades es el siguiente:...*

*En las autoliquidaciones presentadas por los recurrentes por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2012 consignaron los siguientes importes: ...*

*En aplicación del artículo 41.3 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia, el Jefe del Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral, declaró la responsabilidad solidaria de los recurrentes por los siguientes importes:...*

*Debe advertirse que el importe de la deuda derivada no es el importe pendiente de ingreso en concepto de retenciones por las citadas mercantiles, sino el importe que no ingresado por éstas, ha sido deducido por los recurrentes en sus autoliquidaciones por IRPF".*

**3.6.** Dados, por tanto, los términos del auto de admisión de este recurso, de un lado, y los comprendidos en el escrito de interposición, puede afirmarse que no hay un razonamiento jurídico en él directamente encaminado a poner en relación el mencionado artículo 41.3 NFGT con el artículo 42 y siguientes de la LGT, en que se regula la responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, con la finalidad de comparar las respectivas regulaciones





y verificar si de tal cotejo resulta una equivalencia o coincidencia de la norma foral con la terminología y conceptos de la LGT en tal materia.

Así, las dos cuestiones primordiales que parecen fundamentar la impugnación casacional y ya fueron aducidas en el pleito de instancia -la falta de potestad, así considerada, para regular la responsabilidad tributaria de un modo diferente a como lo disciplina la ley estatal; y, de otro lado, la falta de rango de la norma foral, en relación con el principio de reserva de ley- son alegaciones ambas que no sólo rebasan ampliamente el tenor de la pregunta que se formula en el auto de admisión, sino que desplazan el centro de gravedad de la impugnación a problemas jurídicos de orden más abstracto y general que el de necesario debate en este litigio, en que se debe abordar un problema más sencillo de armonía entre la regulación de la norma estatal y de la foral.

En cualquier caso, resulta apreciable un claro desajuste entre los términos del suplico casacional, que recoge ciertos reproches jurídicos frente a la regulación foral del instituto de la responsabilidad solidaria, y el desarrollo argumental que debería conducir a su formulación, en algunos de los puntos inexistente y, en otros, insuficiente o erróneamente propuesto, todo ello al margen de que resulta contrario a la técnica casacional que el reproche jurídico no se dirija a contradecir la sentencia de instancia o a resaltar sus eventuales errores al juzgar sino, de un modo improcedente, se vierta sobre los propios actos administrativos y la disposición general en que se amparan.

**3.6.1.** Así, en lo que respecta a la pretendida nulidad de los acuerdos de derivación (sic) de responsabilidad, según se sostiene "[p]or ser contraria a los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español establecidos en el art. 1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en cuanto contraviene con su regulación la homogeneidad básica exigible del sistema tributario", cabe repetir de un lado, que el artículo 1 LGT, tras declarar que "1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución", añade a renglón seguido que "...lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco".

Con independencia de tan notoria salvedad, basta para rechazar esta denuncia con el hecho de que la potestad normativa de los Territorios Históricos no sólo ha sido reconocida por este Tribunal Supremo en muy numerosas sentencias, citadas en la que aquí se recurre y en los escritos procesales, sino que lo ha sido en los términos de amplitud que hemos recogido, lo que impide ampararse en el artículo 1 LGT, parcialmente considerado, para reivindicar un tratamiento normativo uniforme.

**3.6.2.** Por lo que hace a la pretendida nulidad de los actos administrativos "[...] por establecer una responsabilidad objetiva o sin culpa para los socios y administradores de las sociedades mercantiles quebrando el principio básico de separación patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores, y por establecerla por la mera relación de parentesco con los socios y administradores de las sociedades mercantiles, conculcando el principio de igualdad previsto en el art. 14 y 31.1 de la CE.", tampoco es posible reconocer al alegato posibilidad alguna de éxito.

Al margen de que el recurso, como ya hemos indicado, está aquejado de una notable inconcreción, ni la formulación de la responsabilidad solidaria contenida en el artículo 41.3 NFGT es ajena por completo a la idea de culpabilidad -antes bien, parece presuponerla, aunque de modo explícito-, ni tal requisito subjetivo es inherente a la enunciación de los supuestos de responsabilidad en virtud de un pretendido principio dogmático o jurídico sobre el que no se nos informa y que, desde luego, sería más propio de la responsabilidad sancionadora que de la tributaria.

En cualquier caso, la LGT contiene supuestos de responsabilidad no vinculados a la idea de dolo o culpa y también casos de responsabilidad exigible al administrador de la compañía mercantil que es deudora principal. La relación de parentesco a la que se alude no es un obstáculo *per se* para la declaración de responsabilidad, siendo así que falta en el escrito de interposición una argumentación que, al menos, detalle la relación con la empresa de cada uno de los recurrentes, en función de sus diferentes nexos con ella, a fin de deslindar cuál es la hipótesis a que se vincula su propia responsabilidad.

**3.6.3.** Por lo demás, tampoco podemos atender la queja acerca del eventual atentado al principio de seguridad jurídica imputable a la regulación foral "...ya que el presupuesto de hecho... coincide con el ejercicio del derecho reconocido en el artículo 110 de la NF 6/2006, de IRPF, que permite, en todo caso, al obligado tributario deducir en su autoliquidación las retenciones que le hayan sido practicadas con independencia de que el retenedor haya efectuado su ingreso".

Al margen, también aquí, de la falta de desarrollo argumental concreto y preciso sobre esta alegación, se desliza en las transcritas palabras un cierto error de concepto, pues el artículo 41.3 NFGT no excluye ni altera el



derecho que ostenta el perceptor de la renta sobre la que deba practicarse la retención a cuenta para deducir de la cuota de su impuesto personal la cantidad que debió ser retenida. Tal derecho no queda afectado, sino que lo que trata de establecer la norma es una obligación fiscal de naturaleza distinta, ajena a la primera relación tributaria, que hace responder al citado perceptor, como tercero, únicamente en presencia de algunos precisos y limitados casos, y con un alcance cuantitativo igualmente restringido, en el supuesto definido en el artículo 41.3 NFGT y que, obvio es decirlo, está directamente asociado a la idea de fraude fiscal, pues como afirma la Diputación Foral en su escrito de oposición, el citado supuesto de responsabilidad fue introducido por la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, cuya Exposición de Motivos señalaba como " ... *novedosa la incorporación de una nueva responsabilidad solidaria que afecta a los socios o administradores de una persona jurídica que se deduzcan en su impuesto personal las retenciones correspondientes a sus retribuciones cuando la persona jurídica no las haya ingresado en la Hacienda Pública*".

**3.6.4.** Por último, también se recrimina a los acuerdos de atribución de responsabilidad que atentan "contra el estatuto jurídico básico de la responsabilidad, subvertiendo (sic) el concepto de obligado a soportar contenido en el art. 35.2.h) de la LGT ", alegato sobre el que poco hay que detenerse, si se tiene en cuenta, de una parte, que no hay un estatuto jurídico básico de la responsabilidad tributaria que quepa identificar o reconocer como fuente de obligado respeto en la configuración de las clases de obligados tributarios y que en la regulación debatida haya quedado conculcada.

A tal efecto, el ejemplo del artículo 41 LGT no es válido para lo que el recurso pretende demostrar, de un lado porque el artículo 40 de la Norma foral vizcaína viene a contener una regulación prácticamente idéntica, limitada a señalar a los obligados principales, por referencia a la lista del artículo 34 - artículo 35 en la LGT - respecto de cuyas obligaciones como deudor principal surge la del responsable, sea solidario o subsidiario. El artículo 35.2.h) LGT se limita a indicar que, "[e]ntre otros, son obligados tributarios:...h) Los obligados a soportar la retención", concepto que parece poco susceptible de subversión, dado su carácter meramente enunciativo o descriptivo, dentro de una norma fiscal que parece rigurosamente innecesaria, todo ello al margen de que no se altera, como ya hemos afirmado, el régimen de la retención, ni los derechos y obligaciones relativas a ésta, sino que se crea la obligación solidaria del retenido en casos bien precisos, esto es, sólo cuando se ha beneficiado de la deducción de las retenciones, en caso de contratación por la sociedad al propio administrador, socio o personas cercanas suyas en el parentesco, cuando tales retenciones, practicadas y deducidas, no hubieran sido ingresadas por el retenedor en las arcas forales, conducta ésta que, en algunos de los casos que prevé el artículo 41.3 NFGT, es directamente imputable al retenido que, a la vez es administrador único de la empresa, como lo es el Sr. Ovidio .

#### **CUARTO .- Contenido interpretativo de esta sentencia.**

Según el mandato que impone el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado, acometer el examen de las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, desenlace que ya hemos venido anticipando en los fundamentos precedentes.

**4.1.** En lo que respecta a la primera de las cuestiones, es claro que, como consecuencia de la doctrina constitucional que hemos transcrito, no es posible dar una respuesta, ya que en su formulación parece latir la existencia de una infracción que, como hemos analizado con amplitud, no concurre aquí.

En efecto, no cabe poner en tela de juicio ni la competencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ni, por ende, la de este Tribunal Supremo en su función casacional, por razón de lo establecido en la disposición adicional quinta LOTC . Señala el indicado auto en el punto primero:

*"Determinar si puede decidir el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, como su decisión presume, que la Norma Foral Tributaria de un Territorio Histórico es una norma foral fiscal a los efectos de la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional , sin formular la correspondiente cuestión prejudicial, habida cuenta de que sólo al Tribunal Constitucional le corresponde apreciar, de oficio o a instancia de parte, su competencia o incompetencia".*

Pues bien, en el caso concreto sobre que aquí se polemiza, puede la Sala sentenciadora enjuiciar el asunto -y apreciar para ello, de oficio, su propia competencia objetiva-, incluso podría, atendida la naturaleza y contenido de la norma foral cuestionada, haber examinado por su propia potestad jurisdiccional la adecuación de tal norma foral fiscal a sus distintas fuentes normativas que le sirven de canon o parámetro de juicio -Constitución, Estatuto de Autonomía, Concierto Económico y LGT- y, eventualmente, si lo hubiera considerado, podría haber anulado la citada orden e, incluso, a través del mecanismo del artículo 27, 1 y 2 LJCA , haber declarado su nulidad de pleno derecho *erga omnes*, posibilidad que también, en el ejercicio de nuestra competencia, se extiende a este Tribunal Supremo en el ámbito del control casacional.



Cabe decir, pues, que incluso si se prescinde de la reciente doctrina del TC y de su efecto aclaratorio, el TSJ del País Vasco no adoptó decisión alguna que estuviera fuera del alcance de su potestad jurisdiccional genuina ( artículos 1 y 26 LJCA ), pues en el objeto de la impugnación indirecta, es palmario que el órgano judicial puede afrontar el conocimiento plenario del acto identificado en el escrito de interposición -aquí, sendos actos de declaración de responsabilidad solidaria a los Sres. Ovidio y Raquel -. En el seno del debate trabado, la sentencia impugnada alcanza la conclusión de que no alberga dudas acerca del ajuste del artículo 41.3 NFGT con la Ley del Concierto Económico y, por ende, con la LGT. Siendo ello así, no tenía por qué plantear la cuestión prejudicial a que se refiere el primer punto del auto de admisión.

Ahora bien, de la doctrina contenida en el reiterado auto del Tribunal Constitucional de 14 de noviembre de 2017 -en el que, es de recordar, se inadmitió la cuestión prejudicial de validez de normas forales, planteada por esta misma Sala y Sección en relación con la propia Norma Foral 2/2005, General Tributaria de Vizcaya-, resulta que el posible debate quedaba, en todo caso, definitivamente zanjado, pues la norma foral indirectamente impugnada es de aquéllas que, por su regulación y contenido, no están deferidas al exclusivo conocimiento del Tribunal Constitucional, sino que es propia de la cognición judicial plena de los órganos de nuestra jurisdicción.

Por último, que la decisión del TSJ del País Vasco en relación con la interpretación que efectúa del artículo 41.3 NFGT y su acomodo a las exigencias del artículo 3.a) LCE y, por remisión de ésta, a la terminología y conceptos de la LGT sea o no adecuada a Derecho, no guarda relación con el ejercicio de la competencia jurisdiccional, que era posible en todo caso, sino con la eventual presencia de vicios *in iudicando* , lo que precisamente debemos examinar para dar respuesta a la segunda pregunta.

Conclusión de todo ello es que consideramos innecesario dar respuesta a la primera de las preguntas contenidas en el auto, no sólo porque la duda planteada, en cualquier caso, ha sido despejada por jurisprudencia posterior del propio Tribunal Constitucional, sino además porque tal solución priva sobrevenidamente de interés casacional un pronunciamiento sobre el alcance de la competencia de esta jurisdicción en relación con las normas forales fiscales, ex art. 3.d) LJCA , en relación con la disposición adicional quinta LOTC .

**4.2.** Por lo que respecta a la segunda de las cuestiones que el auto de admisión aborda, debemos señalar que la duda suscitada en ella limita su radio de acción a la comparación entre el artículo 41.3 NFGT y la regulación que contiene la LGT en materia de responsabilidad solidaria, expresada en estos literales términos:

*"Segunda. Determinar si la regulación contenida en el artículo 41.3 de la Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya- Bizkaia, fijando unos supuestos concretos de responsabilidad solidaria, se separa de la exigencia prevista en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico, de respetar el concepto y terminología o términos fijados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al respecto".*

Debemos señalar, como lógica y razonable conclusión de todo cuanto hasta ahora hemos expuesto, que la potestad normativa de las Juntas Generales de cada territorio histórico para, en virtud de lo autorizado por los artículos 1 y 2.Uno del Concierto Económico - *mantener, establecer y regular su régimen tributario* - obliga a considerar, según reiterada jurisprudencia de este Tribunal Supremo, a que hemos hecho referencia, que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece el Concierto -LCE- 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. etc.-, que tales normas no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al titular de la competencia normativa tributaria foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común, según hemos visto.

**4.3.** Más en particular, la regulación contenida en el artículo 41.3 NFGT de Vizcaya no conculca tales límites a la potestad normativa ni se aleja, en la terminología y conceptos, del régimen de la responsabilidad fiscal por deudas de terceros contenida en los artículos 42 y siguientes de la LGT .

No debemos prescindir, para alcanzar esta conclusión, del hecho notorio de que el recurso de casación adolece de inconcreción en lo relativo a su denuncia de la infracción del artículo 3.a) del Concierto Económico, pues ni expresa en el escrito de interposición un razonamiento específico sobre los motivos concretos por los que consideran los recurrentes que la regulación del artículo 41.3 NFGT no se aviene a la terminología y conceptos de la LGT, ni analiza la relación de cada uno de los declarados responsables con la empresa deudora principal, atendido el dato esencial de que estamos ante una impugnación indirecta de dicha norma con ocasión de la pretensión de nulidad de sus actos de aplicación, situación procesal donde no es dable refutar o controvertir



de forma genérica la norma misma, como si estuviésemos ante la impugnación directa de la norma foral, sino únicamente en la medida en que con aquélla pudiera obtenerse la anulación judicial del acto de aplicación.

#### **QUINTO .- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Conclusión necesaria de todo lo expuesto es que el recurso de casación debe ser desestimado, pues la sentencia a *quo* es acertada, como hemos visto, tanto en lo referido a la posibilidad de ejercicio de la potestad jurisdiccional propia para el pleno enjuiciamiento del recurso contencioso-administrativo planteado como en lo que respecta a la conclusión obtenida en la sentencia como resultado lógico y jurídico de tal ejercicio.

Así, el Tribunal Superior del País Vasco no rebasó sus límites institucionales -ni siquiera bajo la interpretación que era posible afrontar con anterioridad al reiterado auto del TC de 14 de noviembre de 2017 -, puesto que efectuó un razonado juicio positivo de observancia, por la Norma Foral, de la Ley del Concierto Económico y, por reenvío de ésta, de la LGT, lo que podía afrontar en todo caso y bajo cualquier interpretación de la norma, pues lo que excluye el artículo 3.d) LJCA al prohibir el conocimiento de "*los recursos...o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya*", no es el conocimiento de los litigios frente a los actos de aplicación de las normas de cuya legalidad o constitucionalidad duda el órgano jurisdiccional -pues tales actos quedarían de ese modo inmunes a todo posible control judicial- sino tan sólo que el Tribunal sentenciador decida por sí anular la norma indirectamente objeto de impugnación, soslayando el planteamiento de la oportuna cuestión prejudicial de validez ( disposición adicional quinta LOTC ).

Además, acertó el Tribunal de instancia al valorar, con el alcance en que lo hizo, la conformidad del artículo 41.3 NFGT con las normas a que debe enderezarse su regulación y, muy en particular, con el artículo 3.a) del Convenio Económico y, por remisión de éste, a la LGT, tesis en la que coincidimos como base para declarar que no ha lugar al recurso de casación.

Debemos añadir que es indiferente, a tal respecto, que la Sala juzgadora considerase, razonablemente, que la extensión de su competencia ( art. 3.d) LJCA y D.A. 5ª LOTC ) le privaba del conocimiento pleno del asunto, pues el resultado finalmente alcanzado es el mismo si se rechaza el planteamiento de la cuestión prejudicial de validez por considerar adecuada a Derecho la norma foral que si se emite tal juicio de conformidad o adecuación legal con plena competencia y en el ámbito de un recurso de cognición adecuada para ello, como es el indirecto frente a disposiciones generales.

#### **SEXTO .- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**1º)** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia, en lo que se refiere a la segunda de las cuestiones, dada la innecesariedad de dar respuesta a la primera.

**2º)** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Julio González Jiménez, en nombre y representación de **DOÑA Raquel y DON Ovidio** , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Primera- del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de noviembre de 2016, pronunciada en el recurso contencioso-administrativo nº 541/2015 .

**3º)** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen

Jose Diaz Delgado Angel Aguillo Aviles

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.