



Roj: **STSJ PV 3714/2016 - ECLI: ES:TSJPV:2016:3714**

Id Cendoj: **48020330012016100504**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **22/11/2016**

Nº de Recurso: **541/2015**

Nº de Resolución: **511/2016**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **MARGARITA DIAZ PEREZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 541/2015**

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**SENTENCIA NUMERO 511/2016**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a veintidós de noviembre de dos mil dieciséis.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número **541/2015** y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, de 23 de abril de 2015, que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 promovida contra Acuerdos del Jefe del Servicio de Recaudación, de 13 de noviembre de 2013, que declaran la responsabilidad solidaria de los recurrentes, respecto de las deudas de Swain Inversiones S.L. y Lupiola, S.L., en base a lo establecido en el artículo 41.3 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria de Bizkaia.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : Don Fausto y Doña Elena , representados por el Procurador Don JULIO GONZÁLEZ JIMÉNEZ y dirigidos por el Letrado Don ALBERTO SALVADOR ORLANDO MACHIMBARRENA.

- **DEMANDADA** : La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Doña MARÍA MONTSERRAT COLINA MARTÍNEZ y dirigida por la Letrada Doña MARÍA BARRENA EZCURRA.

Ha sido Magistrada Ponente la Iltrma. Sra. Dª. MARGARITA DÍAZ PÉREZ.

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

**PRIMERO.**- El día 30 de septiembre de 2015 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Don JULIO GONZÁLEZ JIMÉNEZ actuando en nombre y representación de Don Fausto y Doña Elena , interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, de 23 de abril de



2015, que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 promovida contra Acuerdos del Jefe del Servicio de Recaudación, de 13 de noviembre de 2013, que declaran la responsabilidad solidaria de los recurrentes, respecto de las deudas de Swain Inversiones S.L. y Lupiola, S.L., en base a lo establecido en el artículo 41.3 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria de Bizkaia; quedando registrado dicho recurso con el número **541/2015**.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el expresados y que damos por reproducidos.

**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 desestimen los pedimentos de la actora.

**CUARTO.-** Por Decreto de 6 de mayo de 2016 se fijó como cuantía del presente recurso la de 70.924,02 euros.

**QUINTO.-** Por resolución de fecha 30 de septiembre de 2016 se señaló el pasado día 6 de octubre de 2016 para la votación y fallo del presente recurso.

**SEXTO.-** En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

## II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** D. Julio González Jiménez, procurador de los Tribunales y de D. Fausto y D<sup>a</sup>. Elena , deduce impugnación jurisdiccional en relación con el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, de 23 de abril de 2015, que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 promovida contra Acuerdos del Jefe del Servicio de Recaudación, de 13 de noviembre de 2013, que declaran la responsabilidad solidaria de los recurrentes, respecto de las deudas de Swain Inversiones S.L. y Lupiola, S.L., en base a lo establecido en el artículo 41.3 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria de Bizkaia, del siguiente tenor:

"3. 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".

Pretende de esta Sala la declaración de disconformidad a derecho de la actuación impugnada:

"1°.- Por ser contraria a los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español establecidos en la Ley 58/2003, General Tributaria, en cuanto contraviene el principio de reserva de ley tributaria establecido en la misma para la determinación de los responsables, vulnerando lo establecido en los artículo 31.3 y 133.1 de la Constitución Española .

2°.- 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.

3°.- Por establecer una responsabilidad objetiva o sin culpa por la mera relación de parentesco con los socios y administradores de las sociedades mercantiles.

4°.- Porque el presupuesto de hecho de la responsabilidad coincide con el ejercicio del derecho reconocido en el artículo 110 de la NF 6/2006, del 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; siendo este último el único obligado al pago de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener".

En cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 41.3 de la Norma Foral 2/2005, por vulneración del principio de reserva de Ley, arguye, en síntesis, que el artículo 1 de la LGT configura ésta como norma básica de aplicación por todas las Administraciones tributarias, sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Concierto Económico; y en su artículo 8.c) establece el principio de reserva de Ley tributaria para la determinación de los responsables.

La capacidad normativa de las Juntas Generales, de acuerdo con el Estatuto de Autonomía y la Ley del Concierto Económico, se extiende exclusivamente a la regulación de los tributos concertados (IRPF, Impuesto



Sociedades, etc.) y, en su caso, a los procedimientos administrativos especiales para su aplicación, en otro caso, las disposiciones de las Juntas Generales no tienen rango de Ley en sentido formal.

Y la determinación de los responsables de la deuda tributaria no es una cuestión de procedimiento administrativo, ni regulatoria de ningún tributo concertado, sino sustantiva, para la que opera el principio de reserva de Ley tributaria.

Por tanto, el apartado 3 del artículo 41 de la NFGT establece una obligación de realizar prestaciones patrimoniales de carácter público, no prevista en la Ley, sin que el órgano del que emana dicha norma tenga para ello potestad legislativa.

Añade que la previsión de un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria distinto a los que contempla la LGT supone un quebrantamiento del mínimo común normativo, de la homogeneidad básica del sistema tributario que consagra la Constitución y una vulneración del principio de igualdad de los españoles.

A continuación sostiene que el supuesto de hecho para la declaración de responsabilidad del art. 41.3 es el cumplimiento por el responsable, de lo dispuesto en la normativa reguladora del IRPF, lo que implica una "contraditio in términis"; y que la responsabilidad solidaria establecida es una responsabilidad objetiva, fundamentada, en unos casos por la mera relación de parentesco con los socios o administradores de sociedades, y en otros, vulnerando el principio de separación de responsabilidad patrimonial entre las sociedades y sus socios o administradores.

La declaración de responsable de D<sup>a</sup>. Elena , se basa exclusivamente en su relación de parentesco con el administrador de las sociedades, quien solicitó el aplazamiento-fraccionamiento del pago de la deuda tributaria de ambas; y con anterioridad a la notificación de su denegación, se declaró el concurso de acreedores; por consiguiente, no puede imputarse ninguna conducta dolosa, ni a título de mera negligencia, en su comportamiento.

**SEGUNDO.-** La Diputación Foral de Bizkaia ha presentado escrito de contestación a la demanda, postulando la desestimación del recurso en todos sus pedimentos, con expresa imposición de costas a la parte actora, conforme a las alegaciones que resumidas seguidamente se exponen:

1<sup>a</sup> El enjuiciamiento de las Normas Forales de carácter fiscal, ha quedado excluido de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, que modifica la letra d) del artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y añade una nueva Disposición Adicional quinta a la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional .

2<sup>a</sup> El contenido del artículo 41.3 NFGT ha sido aprobado por las Juntas Generales en el ejercicio de sus competencias, tal y como establece la Disposición Adicional primera de la Constitución , el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico, que en la actualidad no incluye limitación alguna en lo que a la normativa general y de procedimiento se refiere, más allá de la precisión que realiza la letra a) del artículo 3 del propio Concierto.

3<sup>a</sup> La denominada reserva de Ley establecida en el régimen común por el artículo 8 de la Ley General Tributaria , tiene su traslación en los Territorios Históricos en la reserva de Norma Foral, recogida en el artículo 7 NFGT.

4<sup>a</sup> La NFGT puede regular de manera diferente o distinta a lo que se establece en la LGT, en base a lo declarado en las STSs de 20 de abril de 1988, 19 de julio de 1991 y 3 de mayo de 2001.

5<sup>a</sup> Apunta, por último, que la NFGT no establece como requisito de la responsabilidad solidaria exigida que la conducta de los declarados responsables incurra en dolo, culpa o negligencia, reproduciendo el análisis que sobre la vinculación de los recurrentes con las sociedades Lupiola y Swain se efectúa en los Acuerdos recurridos.

Niega además que se produzca la quiebra del principio de separación de patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores, si respecto de ellos la normativa tributaria ha establecido supuestos de responsabilidad, y se cumplen los presupuestos de hecho a que se condiciona su existencia.

**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 lo acabado de exponer, ha dejado sentado que la competencia tributaria ejercida en los indicados términos aparece configurada, en la doctrina constitucional ( S.TC. 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[sic]/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 (RCL 1963, 2490), 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.

**CUARTO.-** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 LJCA, procede la imposición de las costas causadas a la parte recurrente.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

## FALLO

DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº **541/2015** INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES D. JULIO GONZÁLEZ JIMÉNEZ, EN REPRESENTACIÓN DE D. Fausto Y D<sup>a</sup>. Elena, CONTRA EL ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE BIZKAIA, DE 23 DE ABRIL DE 2015, QUE DESESTIMA LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA Nº NUM000 PROMOVIDA CONTRA ACUERDOS DEL JEFE DEL SERVICIO DE RECAUDACIÓN, DE 13 DE NOVIEMBRE DE 2013, QUE DECLARAN LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS RECURRENTES DE LAS DEUDAS DE SWAIN INVERSIONES S.L. Y LUPIOLA, S.L, Y, EN CONSECUENCIA, CONFIRMAMOS LOS ACTOS RECURRIDOS. CON IMPOSICIÓN DE LAS COSTAS CAUSADAS A LA RECURRENTE.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** ( artículo 89.1 LJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0541 15, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15ª LOPJ ).

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

**PUBLICACIÓN** .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 22 de noviembre de 2016.