



Roj: **STS 4540/2016 - ECLI:ES:TS:2016:4540**

Id Cendoj: **28079130022016100411**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/10/2016**

Nº de Recurso: **2743/2015**

Nº de Resolución: **2285/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 25 de octubre de 2016

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación que con el número 2743/2015 ante la misma pende de resolución, interpuesto por don Onesimo , representado por el Procurador don Ramiro Reynolds Martínez, contra la sentencia 591/2014, de 26 de noviembre de 2014 de la **Sección Segunda** de la **Sala de lo Contencioso-Administrativo** del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1037/2012). Siendo partes recurridas la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA y las JUNTAS GENERALES DE GIPUZKOA, representadas por la Procuradora doña Rocío Martín Echagüe.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« **FALLO:**

*I.- Desestimamos el presente **recurso n° 1037/2012** , interpuesto contra (1) la desestimación presunta de la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho presentada contra la liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2008, y. (2) la Orden Foral 980/2012, de 14 noviembre desestimatoria de la misma.*

II.- Sin imposición de las costas».

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, por don Onesimo se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones, la representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba suplicando a la Sala:

« **SUPlico** tenga por interpuesto recurso de casación contra la sentencia 591/2014, de 26 de noviembre de 2014, dictada en autos de recurso núm. 1037/2012 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , y, previo planteamiento, en su caso, de **cuestión** de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional frente a Los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral General de Guipúzcoa 2/2005, que regulan el denominado procedimiento iniciado mediante autoliquidación, así como previos los demás trámites preceptivos, dicte sentencia por la que:

Case y anule la sentencia recurrida y, con estimación del recurso contencioso-administrativo, anule y deje sin efecto La Orden Foral 980/2012, de 14 de noviembre, de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa, objeto de este recurso contencioso, así como la liquidación girada en concepto del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2008, declarando la misma no ajustada a Derecho».



CUARTO.- El auto de 14 de abril de 2016 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo acordó lo siguiente:

« 1º) Declarar la inadmisión a trámite de los motivos segundo y cuarto del recurso de casación interpuesto por don Onesimo , contra la sentencia de 26 de noviembre de 2014 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso 1037/2012 .

2º) Declarar la admisión a trámite del resto de los motivos de casación y, para su sustanciación, remítanse las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, conforme a las normas de reparto de asuntos».

QUINTO.- La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, en el trámite de oposición al recurso de casación que le ha sido conferido, ha pedido

«dicte sentencia por la que declare:

1. La inadmisión del recurso en lo que se refiere a la impugnación de los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral General Tributaria , por falta de **jurisdicción** ya que ésta le corresponde al Tribunal Constitucional.

2. En cuanto al resto, desestime el recurso y en consecuencia confirme la sentencia recurrida, la Orden Foral 980/2012, de 14 de noviembre, objeto del recurso, así como la liquidación practicada al recurrente en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2008, declarando asimismo que la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa puede establecer variaciones con respecto a la Ley General Tributaria, con la limitación de que se debe adecuar a esta última en cuanto a la terminología y conceptos, y todo ello con expresa imposición de costas a la parte recurrente».

SEXTO.- La representación procesal de las JUNTAS GENERALES DE GIPUZKOA también formalizó su oposición al recurso de casación con un escrito que finalizó así:

«dicte Sentencia por la que declare la inadmisión del recurso en lo que atañe a la impugnación indirecta de los artículos 119 a 121 y 125 a 126 (d) de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio de Gipuzkoa y desestime en cuanto al resto el recurso, declarando, asimismo, la competencia del Territorio Histórico de Gipuzkoa para la regulación autónoma de la Norma Foral General Tributaria dentro de los límites marcados por la ley del Concierto Económico».

SÉPTIMO.- Concluidas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 11 de octubre de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Don Onesimo solicitó la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional núm. NUM000 correspondiente al ejercicio 2008 del, IRPF, dictada por el Servicio de Gestión de Impuestos Directos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa; y le fue desestimada por Orden Foral núm. 980/2012, de 14 de noviembre, dictada por la Diputada Foral del mencionado Departamento.

El proceso de instancia fue iniciado por don Onesimo mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido inicialmente contra lo que consideró desestimación por silencio de su solicitud, que posteriormente amplió contra la expresa actuación administrativa desestimatoria que acaba de mencionarse.

La posterior demanda suplicó lo siguiente:

«1.- eleve al Tribunal Constitucional, previos los trámites procesales oportunos, **cuestión** de inconstitucionalidad contra el artículo 30.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 10/2006, de 29 de diciembre, con suspensión del proceso hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie al respecto.

2.- Subsidiariamente, para el supuesto de que no se aceptase la petición anterior, dicte sentencia mediante la que:

a) anule y deje sin efecto los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la. Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa 2/2005, de 8 de marzo, esto es, la regulación del llamado procedimiento iniciado mediante autoliquidación contenida en tales preceptos, por ser materia de competencia estatal según el artículo 149.1.18 de la Constitución y por las demás razones esgrimidas en el fundamento jurídico quinto de esta demanda, y anule en consecuencia la liquidación tributaria impugnada que se dictó a partir de la tramitación de dicho procedimiento.

b) Para el supuesto de que no se estimase tampoco la pretensión precedente, planteada en recurso indirecto contra las disposiciones forales mencionadas, anule y deje sin efecto la Orden Foral recurrida y la liquidación de la que trae causa, por incurrir en los motivos de nulidad de pleno derecho invocados en los fundamentos jurídicos primero a tercero de la presente demanda».



La sentencia aquí recurrida desestimó en su totalidad el recurso contencioso-administrativo y no accedió al planteamiento de inconstitucionalidad solicitado, como tampoco a la impugnación indirecta deducida frente a los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa 2/2005, de 8 de marzo.

El actual recurso de casación ha sido interpuesto por don Onesimo .

SEGUNDO.- Para entender debidamente lo suscitado en el recurso de casación, resulta conveniente hacer una referencia previa a ese artículo 30 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, cuya constitucionalidad discute la parte recurrente.

Sus apartados 1 y 2 establecen lo siguiente:

« **Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos.-**

1. El método de estimación objetiva por signos, índices o módulos se aplicará, en los términos, límites cuantitativos y para sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, que reglamentariamente se establezcan.

2. La aplicación de esta modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica.

En el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta modalidad de determinación del rendimiento neto, se procederá al ingreso o devolución de la cuota resultante, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones».

Como también es útil para ese entendimiento de lo debatido en la actual casación realizar una reseña de la delimitación del litigio que efectuó la sentencia recurrida y de los aspectos más esenciales de los razonamientos con que justificó su fallo desestimatorio; y lo que así debe destacarse es lo siguiente:

1.- Delimitó los términos del litigio diciendo que los fundamentos de esas pretensiones de la demanda antes expuestas fueron éstos:

«1) Nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada, de conformidad con lo previsto en el 224.1.a) NFGT por infracción del principio de igualdad. Argumenta al efecto que durante el ejercicio al que corresponde la liquidación, un gran número de transportistas autónomos de mercancías por carretera se acogió al sistema voluntario de estimación objetiva singular por módulos para determinar los rendimientos netos de la actividad, y sólo a un reducido número se giró liquidación correctora para hacerles tributar por el rendimiento real de cuantía superior al derivado de los módulos, lo que supone una ilícita discriminación competitiva, ya que la norma no ha sido aplicada por igual a todos los afectados. Cuestiona la respuesta de la Orden Foral desestimatoria de la acción de nulidad basada en que no cabe invocar la igualdad en la ilegalidad, ya que con ello reconoce la situación de ilegalidad en que se encuentra la mayoría de los acogidos a la tributación por módulos, lo que carece de base jurídica alguna, ya que quien se acoge a dicho sistema no comete legalidad alguna. Alega finalmente que la sentencia de esta Sala número 44/2013, de 22 enero , desestimó dicho motivo razonando que todos los transportistas acogidos a módulos se encuentran en situación de que se les aplique el artículo 26 de la Norma Foral 8/1998, de idéntica redacción al artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, razonando que el régimen de módulos siempre y en todos los casos determina un rendimiento inferior al resultante de la estimación directa, por lo que la aplicación del artículo 30.2 sólo a un número reducido supone una discriminación.

2) Nulidad de pleno derecho de la liquidación, de conformidad con lo previsto por el artículo 224.1.e) NFGT, por haber sido practicada por el procedimiento iniciado mediante autoliquidación (artículo 119 a 121 y 125 a 126 NFGT), prescindiendo total y absolutamente del procedimiento de comprobación limitada que resulta pertinente, en la medida en que, tratándose de un actividad económica, la determinación del rendimiento real sólo puede alcanzarse a través del método de estimación directa en su modalidad normal ordinaria, de conformidad con lo previsto por los artículos 26.1 y 28 de la Norma Foral 10/2006, ya que exige ineludiblemente el examen completo de la contabilidad del contribuyente, toda vez que el artículo 28 remite a la normativa del impuesto de sociedades, y el artículo 10.3 de la Norma Foral 7/1996 que lo regula establece que la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio mediante los preceptos establecidos en dicha norma. A ello añade que el artículo 131 de la Ley General Tributaria impide la aplicación del procedimiento de verificación de datos, homólogo al empleado por la liquidación impugnada, a las actividades económicas, y se trata de una norma de procedimiento administrativo común de competencia exclusiva del Estado ex artículo 149.1. 18ª CE , que resulta directamente aplicable.

3) Nulidad de pleno derecho de la liquidación, de conformidad con lo previsto por el artículo 224.1.c) NFGT, por constituir un acto de contenido imposible, en la medida en que el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006



exige determinar el rendimiento real, es decir el beneficio exacto, lo que constituye una exigencia de imposible cumplimiento, ya que en el sistema de estimación objetiva el artículo 115.4 de dicha norma foral reduce los deberes formales a observar por quien se halla acogido al sistema de módulos, no estando obligados a llevar libros o registros contables, lo que determina la imposibilidad de calcular el rendimiento real.

Alega que la Orden Foral desestimatoria de la acción de nulidad argumenta que existe la obligación de guardar las facturas de acuerdo con el artículo 106.4 de la Norma Foral 8/1998, y que quien se acoge al sistema de módulos sabe que puede ser requerido en relación con los rendimientos reales, pero si la determinación del rendimiento real ha de hacerse con sujeción y en base a la contabilidad, no es posible calcularlo si no existe contabilidad puesto que partidas y conceptos como amortizaciones, provisiones, dotaciones, ajustes fiscales, sólo a través de la contabilidad pueden estimarse y computarse, siendo así que el propio artículo 115.4 de la Norma Foral 10/2006 exime de la llevar contabilidad, por lo que, aunque el obligado tributario conociera que puede ser sometido a la determinación del rendimiento real, resulta imposible si no existe contabilidad.

4) Nulidad del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, determinante de la nulidad de la liquidación impugnada con base al mismo, y ello porque vulnera el principio de reserva de ley, o de norma foral en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para la determinación de la base imponible, derivado de los artículos 31.2 y 133 CE, por vulneración de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (artículo 9. 3 CE), del principio de igualdad (artículo 14 CE), y de la regla de armonización fiscal del artículo 3. a) del Concierto Económico aprobado por la Ley de 12/2002, de 23 mayo .

5) Nulidad de los artículos 119 a 121 y 125 a 126 NFGT determinante de la nulidad de la liquidación impugnada, en la medida en que tales preceptos, al regular el procedimiento de gestión iniciado por autoliquidación, suprimen en algunos casos y reducen en otros las garantías y derechos básicos que al contribuyente reconoce la Ley General Tributaria en el procedimiento homólogo de verificación de datos regulado por los artículos 131 a 133 , toda vez que en la Norma Foral no opera la caducidad de 6 meses, la liquidación provisional no pone termino al procedimiento pudiéndose dictar sucesivas liquidaciones, se omite la propuesta de liquidación y se incluye la comprobación de actividades económicas».

2.- Rechazó la denunciada vulneración del principio de igualdad con estos argumentos (en el FJ segundo):

*«La **cuestión** no es que el procedimiento se aplique sólo a unos pocos, sino que la Administración haya seguido en su selección un criterio objetivo, que excluya la predeterminación ad personam, bien mediante la selección aleatoria, u otros modos que objetiven los obligados tributarios a los que se girará la liquidación correctora, lo que no ha sido cuestionado por la demanda.*

Además de ello, si el esquema legal que establece el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, permite a ciertos colectivos acogerse al sistema de determinación objetiva, si bien con la cautela de que ello no impedirá someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, el designio de la norma es el sometimiento a gravamen de los rendimientos reales, en concordancia con el deber constitucional que obliga a todos a contribuir al levantamiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (art.31 CE), la invocación del principio de igualdad efectuada por el actor, se hace en la ilegalidad, ya que, afirmando que la aplicación del sistema de módulos con carácter general determina rendimientos inferiores a los reales, lo que pretende es que no se aplique la norma y se le permita incumplir sus deberes tributarios.

Es cierto que la propia Norma Foral 10/2006 contempla la determinación objetiva de los rendimientos, y que consecuentemente no es ilegal hacerlo, pero no debe olvidarse que lo hace con la prevención de que ello no impedirá tributar por los rendimientos reales, y que éstos prevalecen sobre los resultantes de la estimación objetiva, no resultando admisible pretender no hacerlo con fundamento en que la mayoría sujeta a módulos no lo hace».

3.- Negó también (en el FJ tercero) que la denunciada omisión del procedimiento de comprobación limitada tuviese en el caso litigioso entidad bastante para constituir un motivo de nulidad de pleno derecho, y lo que razonó para ello fue, en esencia, lo que sigue.

Recordó que la propia Sala territorial del País Vasco había concluido en sentencias anteriores sobre la exigibilidad del procedimiento de comprobación limitada en actividades económicas; y sobre su competencia para enjuiciar la conformidad a derecho de la NFGT (Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo , General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa) por apartarse de lo establecido en la Ley General Tributaria.

Declaró que la declaración de nulidad radical no se ajustaba a la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia invalidante de los vicios de forma, e invocó sentencias de este Tribunal Supremo que calificaban de vicio de mera anulabilidad la omisión del trámite de audiencia que no causaba indefensión.



Y añadió:

«Pues bien, teniendo en cuenta que en el supuesto de autos, según pone de manifiesto la demanda, el procedimiento se inició mediante propuesta de liquidación provisional basada en los ingresos que a la Hacienda Foral le constaban por información de terceros, respecto de la cual el interesado formuló alegaciones, recayendo liquidación provisional que tuvo en cuenta los gastos acreditados, no podemos concluir que se haya causado indefensión alguna al interesado, por lo que no cabe concluir que la omisión del procedimiento de comprobación limitada determine la nulidad de pleno derecho de la liquidación cuestionada.

Nos hallamos ante un supuesto en el que se sigue un procedimiento distinto al previsto por la normativa aplicable, pero en el que se han cumplimentado los trámites esenciales de aquél que evitan que se cause indefensión.

Es irrelevante a estos efectos que se alegue que el procedimiento aplicado reviste menores garantías que el omitido, por la razón de que en él se pueden girar sucesivas liquidaciones provisionales en tanto no prescriba el derecho de la Hacienda Foral a liquidar, o que no opera plazo de caducidad, ni hay trámite de propuesta de resolución, toda vez que no nos hallamos ante un supuesto en el que se hayan girado sucesivas liquidaciones, ni ante un supuesto de eventual caducidad del procedimiento, y de otro lado no se argumenta la indefensión derivada de la omisión del trámite de propuesta de resolución.

La conclusión a la que llega la Sala, es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y, lo que es determinante, no se causó indefensión alguna al interesado., tal y como resolvieron las sentencias de Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2014 (Rec. 3457/2012) y de 25 de septiembre de 2013 (Rec. 824/2011) en un supuesto idéntico».

4.- Tampoco acogió tampoco la nulidad de la liquidación controvertida que había sido solicitada con el argumento de que se trataba de un acto de contenido imposible, y lo que la sentencia de instancia recordó para ello fue la doctrina jurisprudencial que ha declarado que esa causa de nulidad requiere que se trate de una imposibilidad física, no jurídica, y originaria, no sobrevenida.

5.- No accedió al planteamiento de **cuestión** de inconstitucionalidad que había sido solicitado en relación con el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, decisión que explicó así:

« Nos hallamos ante el ejercicio de una acción de nulidad frente a una liquidación tributaria, en la que lo esencial es acreditar que el acto recurrido adolece de un vicio de nulidad radical. En consecuencia, el planteamiento de la **cuestión** de inconstitucional únicamente resultaría viable si la norma que le presta cobertura fuera directamente determinante del vicio de nulidad radical que se atribuya al acto directamente recurrido, pero no para depurar vicios de mera anulabilidad.

El planteamiento de la **cuestión** de inconstitucionalidad es prerrogativa de la Sala, que no es revisable de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC STC 129/2013, de 4 de junio de 2013 , y 119/1998, de 4 de junio), y la Sala lo rechaza al concluir que el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, no es contrario a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad al posibilitar la determinación de los rendimientos por el sistema de módulos con la reserva y cautela previamente conocida por quienes se atengan a él, de que no excusará el sometimiento a gravamen de los rendimientos reales, de forma que quien opte por dicho sistema si bien está dispensado del cumplimiento de ciertas obligaciones formales de acuerdo con lo previsto por el art. 115.4 de la Norma Foral 10/2006, y no será sancionado por su omisión, no está obligado a ello, y, sabiendo que en caso de comprobación o inspección habrá de tributar por los rendimientos reales, nada le impide adoptar las cautelas necesarias para acreditar la realidad de los rendimientos. Dicha regulación no es contraria al principio de seguridad jurídica, puesto que proporciona certeza al obligado tributario, que en todo momento es conocedor de que puede tributar por módulos pero que ello no supone que no deba hacerlo por la totalidad de los rendimientos que se acrediten, y tiene una expectativa razonablemente fundada de cuál ha de ser la actuación de la Hacienda foral en la aplicación de la norma.

Tampoco lesiona el principio de igualdad en la ley, en la medida en que es directamente aplicable y por igual a todos aquellos que se acojan voluntariamente a la determinación objetiva de los rendimientos.

Finalmente no lesiona la regla de armonización fiscal del art.3.a) del Concierto Económico, ya que lo que exige es que las normas fiscales de los Territorios Históricos se adecuen a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico, por tanto no comporta uniformidad normativa en la **cuestión** controvertida, esto es, en las normas de determinación de los rendimientos, de forma que la opción adoptada por el legislador del Territorio Histórico de Gipuzkoa de posibilitar la determinación objetiva de los rendimientos estableciendo la cautela de que no



impedirá el sometimiento a gravamen de los rendimientos reales, constituye un opción legítima en el marco de su competencia en materia tributaria».

6.- Rechazó la impugnación indirecta dirigida contra los artículos 119 a 121 y 125 de la NFGT ((Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa).

Para justificar este rechazo efectuó, con base en la jurisprudencia recogida en la STS de 19 de abril de 2012 (recurso 3018/2009), este primer razonamiento:

«El art. 26.1 LJCA autoriza la impugnación indirecta de las disposiciones generales con ocasión de la impugnación directa de actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en su disconformidad a Derecho.

La impugnación indirecta no autoriza un cuestionamiento en abstracto de la disposición de carácter general con independencia de su incidencia en el proceso, lo que sólo es posible cuando se impugna directamente, sino exclusivamente la de los preceptos que prestan cobertura al acto impugnado directamente, y además, según una constante doctrina jurisprudencial no alcanza a los defectos formales salvo supuestos extremos de omisión del procedimiento o manifiesta incompetencia».

Y tras lo anterior añadió:

«Pues bien, en el supuesto de autos, nos hallamos ante una solicitud de revisión de oficio de una liquidación tributaria, que necesariamente ha de estar fundada en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas por el art.224 NFGT, causas que han de viciar el propio acto impugnado directamente.

Los motivos de impugnación por los que se atribuyen a la liquidación vicios de nulidad de pleno derecho ya han sido analizados y rechazados y, concretamente, hemos rechazado el motivo por el que se denunciaba que la omisión del procedimiento de comprobación limitada comporta la nulidad radical del acto.

Siendo ello así, la impugnación indirecta carece de base real, y lo que pretende es la depuración abstracta de la legalidad de la NFGT, y ello por motivos ajenos a la liquidación cuya revisión se pretende, ya que no se sustenta la nulidad de pleno derecho de la misma alegando la caducidad del procedimiento o que se hubieran dictado sucesivas liquidaciones provisionales, supuestos que, además, difícilmente tienen encaje en las causas de nulidad de pleno derecho, constituyendo en su caso, motivos de mera anulabilidad»

TERCERO.- También con carácter previo al examen y decisión de los motivos de casación, esta Sala ha de pronunciarse sobre la inadmisibilidad del recurso que ha sido formulada por las representaciones procesales de las JUNTAS GENERALES DE GUIPÚZCOA y la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, al amparo de lo establecido en el artículo 69.a) de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional (LJCA), en lo concerniente a la impugnación indirecta de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa (NFGT) deducida por la parte recurrente.

Y lo que al respecto debe afirmarse y concluirse es lo siguiente.

1.- Lo primero que ha de decirse es que no resulta del todo claro la inadmisibilidad a que hacen referencia ambas representaciones procesales en sus escritos de oposición.

Se alega como **cuestión** previa con la cita del artículo 69.a) LJCA , y así planteada no parece que se refiera, realmente, al recurso de casación sino al recurso contencioso-administrativo, pues el mencionado precepto no se refiere a la inadmisión del recurso de casación sino a la inadmisión del recurso, entendido como proceso, o de alguna de las pretensiones en él formuladas, cuando "el Juzgado o Tribunal de lo Contencioso-Administrativo carezca de **jurisdicción**".

En el mismo sentido abunda el desarrollo argumental de las partes al señalar que

*«sostuvo en el recurso contencioso administrativo, y lo mantiene en el presente recurso de casación, que a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, cuya Disposición Adicional Única añadió una letra e)al artículo 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio de la **Jurisdicción** Contencioso Administrativa , que no le corresponde a la **jurisdicción** del orden contencioso administrativo conocer de 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».*

Y, más adelante, sostienen que la Norma Foral General Tributaria debe entenderse incluida dentro del concepto Norma Foral fiscal a los efectos de su impugnación ante el Tribunal Constitucional.



2.- Lo segundo a destacar es que esta tesis de las partes recurridas es contraria a la de la sentencia de instancia, en cuyo fundamento jurídico tercero, párrafo sexto, alude a la necesidad de

«[...] justificar en primer lugar la competencia de la Sala para el enjuiciamiento de la NFGT en la medida en que la estimación del motivo pueda conllevar su inaplicación, toda vez que tanto la Diputación Foral de Guipúzcoa como las Juntas Generales de dicho Territorio Histórico se oponen a ello argumentando que es competencia exclusiva del Tribunal Constitucional».

Añade a continuación que:

«La Sala se ha pronunciado al respecto concluyendo que únicamente queda reservado al Tribunal Constitucional el conocimiento de la impugnación contra las normas forales fiscales, que son las que regulan los tributos, pero no la NFGT, resultando procedente reproducir el tenor del fundamento jurídico tercero de la sentencia nº 542/2014, de 26 de septiembre [...]».

Y más adelante, en su fundamento jurídico sexto, señala:

«Ya hemos razonado en el fundamento jurídico tercero la competencia de la Sala para el conocimiento de la impugnación de la NFGT, por no tratarse de una norma fiscal, por lo que procede examinar la **cuestión** planteada [...]».

3.- Lo tercero a subrayar es que, no obstante lo anterior, el Tribunal "a quo", partiendo de que estaba ante una impugnación indirecta de la NFGT y de su rechazo de la impugnación directa (referida a la desestimación de la solicitud de revisión de oficio de una liquidación tributaria), llega a la conclusión de que aquella (la impugnación de la NFGT) carecía de "base real", y que lo que se pretendía era una depuración abstracta de la legalidad de dicha Norma Foral por motivos ajenos a la liquidación cuya revisión se pretendía.

4.- Lo cuarto a exponer, tras lo que antecede, es la conclusión de que no puede acogerse la inadmisión del recurso contencioso-administrativo solicitada por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Guipúzcoa y de las Juntas Generales de Guipúzcoa.

Así debe ser, teniendo en cuenta, de una parte, la formulación de la **cuestión** previa, la fundamentación y decisión del Tribunal de instancia (que no se pronuncia sobre la conformidad o no al ordenamiento jurídico de la NFGT, desestimando íntegramente el recurso contencioso-administrativo); y, de otra, las premisas jurisprudenciales a que en el siguiente fundamento se hará referencia.

5.- A todo lo que antecede debe añadirse lo que sigue.

a) La "**cuestión** previa" podría suponer un motivo de impugnación o, al menos, una crítica de la sentencia formulada por quien no tiene la condición de recurrente en este recurso de casación; y esto significa que, para declarar "la inadmisión del recurso [si se trata del recurso contencioso-administrativo] en lo que se refiere a la impugnación de los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral General Tributaria, por falta de **jurisdicción** ya que ésta corresponde al Tribunal Constitucional" (sic), sería preciso pronunciarse, antes de declarar si esta Sala comparte o no esta tesis sobre la naturaleza de la NFGT, sobre si procede reconocer que Diputación y Juntas Generales tienen la condición de impugnantes cuando la sentencia, en su fallo, les resulta totalmente favorable.

b) La tesis de la representación procesal de la Diputación y de las Juntas Generales en ningún caso comportaría la inadmisión del recurso contencioso-administrativo, sino, únicamente, que el órgano de la **jurisdicción** no se pudiera pronunciar sobre la NFGT, y debiera, en su caso, plantear a este respecto **cuestión** de inconstitucionalidad; pues, en efecto, el objeto de la pretensión formulada en la instancia era la Orden Foral de la Diputación Foral de Guipúzcoa que desestimó el recurso especial de revisión interpuesto contra liquidaciones por el IRPF, ejercicio 2007, y sobre dicha resolución no cabe la menor duda que la competencia para su revisión jurisdiccional corresponde al orden contencioso-administrativo.

c) Sólo si como consecuencia de dicha impugnación directa contra una actuación administrativa, la norma decisiva para la adoptar la decisión precedente fuera la Norma Foral Fiscal, el Tribunal de instancia, como resulta de la STC 3/2016, de 18 de enero, debería considerar si tal norma adolece de un posible vicio de inconstitucionalidad, en cuyo caso vendría obligado a suscitar la correspondiente **cuestión** prejudicial ante el TC; y, por el contrario, si entendiera que no incurre en tal vicio habría de limitarse a aplicarla como ocurrió en el presente caso. Dicho en otros términos, ante una impugnación indirecta de una norma foral fiscal no puede negarse la competencia de la **jurisdicción contencioso-administrativa**, aunque, en ningún caso, pueda anular aquella, porque, esto sí, es una competencia reservada al Tribunal Constitucional desde la entrada en vigor de la LO 1/2010.



Y éste no es el caso del recurso contencioso-administrativo que se contempla, en el que el Tribunal de instancia desestima la pretensión actora sin considerar que la NFGT, impugnada de manera indirecta, fuera contraria a Derecho.

CUARTO.- Como complemento y apoyo de lo expuesto en el fundamento jurídico anterior, debe hacerse también referencia a la evolución normativa y jurisprudencial que se ha producido en esa materia referida a la impugnabilidad en sede **contencioso-administrativa** de las normas forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos.

A) Con anterioridad a la reforma introducida por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, había sido objeto de diversos pronunciamientos de esta Sala.

En sentencia de 20 de diciembre de 2004 (rec. cas. 6745/99) se dijo

«En la instancia se planteó, en primer lugar, la naturaleza de las NN.FF tributarias de los Territorios Históricos porque las representaciones procesales de las Juntas Generales sostuvieron su carácter específico. La peculiar organización institucional de los Territorios Históricos (TTHH, en adelante) y la capacidad normativa atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley de Concierto Económico a aquéllos, hacía inaplicable a las NN.FF la revisión de oficio prevista en el artículo 102 LRJ y PAC. En síntesis, mantenían su carácter bifronte de las instituciones de los TTHH, de manera que, en tanto participan de la naturaleza de Administración local, se ven afectados por la aplicación de la LRJ y PAC. Pero cuando actúan, como en este caso, en el ejercicio de sus competencias forales reconocidas por desarrollo de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, dentro de un procedimiento parlamentario para la aprobación de las NN.FF, no les resulta aplicables las disposiciones relativas al procedimiento administrativo común. En cualquier caso, según el criterio de las Juntas Generales las NN.FF, no constituyen reglamentos dictados en desarrollo de una Ley, sino que son disposiciones reglamentarias insertas en el Concierto Económico y en el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV, en adelante) en virtud de competencia exclusiva y no de jerarquía normativa.

Es cierto que la naturaleza de las NN. FF vascas y, en concreto, las tributarias han suscitado una controversia que no se limita al ámbito doctrinal, sino que trasciende a las previsiones normativas y, muy especialmente, a su interpretación judicial en el ámbito constitucional y contencioso-administrativo.

La Constitución "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales" y señala que "la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía (Disposición Adicional primera).

El artículo 2 del EAPV se refiere a los TTHH como titulares del derecho a formar parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquellos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (art. 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada TH por lo dispuesto en el Estatuto (art. 37.2). El propio Estatuto recoge diversas competencias propias de los TTHH y menciona en el artículo 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El artículo 41, en fin, señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios precisando que "las Instituciones competentes de los TTHH podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad".

Pero es evidente que el EAPV no configura las Juntas Generales como cámaras legislativas y es, igualmente, claro que no pueden dictar normas con valor de ley. En el sistema constitucional español, como advierte el Tribunal de instancia, las Cortes Generales, como representantes del pueblo español -en el que reside la soberanía nacional y del que emanan los poderes del Estado- ejercen la potestad legislativa del Estado (art. 66.2 CE), sólo sujeta al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (art. 161.1 CE); y, en el ámbito territorial del País Vasco, es, solamente, el Parlamento Vasco el que ejerce la potestad legislativa, según resulta del artículo 25 EAPV, sometida también al mencionado control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional. Y, en este mismo sentido, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos" (LTH, en adelante) establece que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2).

Ahora bien, también es cierto que el artículo 8 de la LHT establece que, en las materias que sean de la competencia exclusiva de los TTHH, las normas emanadas de sus Órganos Forales se aplicarán con preferencia a cualesquiera otras. Lo que parece suponer que las NNFF aprobadas por las Juntas Generales no estarían subordinadas a la Ley. Esto es, parece que sustituye el principio de jerarquía por el de competencia en las relaciones internormativas, lo que tiene, sin embargo, difícil encaje en el sistema constitucional de fuentes si



la conclusión cierta, antes expuesta, es que el producto normativo de las Juntas Generales no tiene el valor de ley formal.

Lo cierto es que en torno a las dudas suscitadas por la naturaleza jurídica de las NNFF giran una serie de intentos de singularización para sustraerlas de los controles jurídicos ordinarios que corresponden a la **jurisdicción contencioso-administrativa**.

La Disposición Adicional primera de la LJCA (Ley 29/1998, de 13 de julio) dispone que "la referencia del apartado 3, letra a) del artículo 1 incluye los actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho público adoptados por los órganos competentes de las Juntas Generales de los Territorios Históricos", con lo que pudiera entenderse que éstas son equiparadas a las cámaras legislativas. Y la misma norma, ahora de manera expresa, excluye a las decisiones o resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral del control contencioso-administrativo. Asimismo, la Ley 4/1999 introdujo una Disposición Adicional, la decimosexta, en la LRJ y PAC que excluye de la consideración de Administración Pública, a los efectos de esta Ley, a las Diputaciones Forales y las Administraciones institucionales de ellas dependientes, así como a las Juntas Generales de los TTHH, salvo cuando dicten actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho público.

Pero estas disposiciones no han logrado excluir a las NN.FF del control contencioso. Pues para ello hubiera sido necesario reformar la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC, en adelante) para someterlas al control de constitucionalidad, y al no haberse producido una reforma en tal sentido no es posible sustraerlas a la única revisión jurisdiccional posible y necesaria, desde los postulados constitucionales, que es la que ejerce el orden contencioso-administrativo, efectuando una interpretación "ex constitutione" de las referidas Disposiciones Adicionales que no imponen necesariamente una exclusión imposible desde las exigencias de la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) y sumisión de los poderes públicos al Derecho, sólo realizable, si se reconoce un efectivo control jurisdiccional (judicial ordinario o constitucional).

Así ocurre que el intento de establecer el control del Tribunal Constitucional para las NN.FF no se plasmó en la reforma de su Ley Orgánica llevada a cabo por LO 9/1999. En efecto, no llegó a aprobarse la enmienda que pretendía que las NN.FF estuvieran únicamente sometidas al control de constitucionalidad y que el Tribunal Constitucional fuera el competente para resolver los conflictos que se plantearan entre la Administración del Estado y cualquiera de los TTHH. Sólo si esto ocurre podrá darse a la Disposición Adicional primera de la LJCA una interpretación diferente a la integradora que aquí se propugna, consistente en que la referencia que se hace al apartado 3, letra a) del artículo 1 en relación con los actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derechos de las Juntas Generales de los TTHH no excluye el control ordinario de sus NN.FF que corresponde a los Tribunales del orden contencioso-administrativo.

Es verdad que se ha tratado de explicar la naturaleza de las NN.FF considerándolas como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos, derivados directamente del EAPV que define las competencias exclusivas de los TTHH estableciendo una especie de reserva reglamentaria a favor de éstos (arts. 37.3 y 25). Pero, con independencia de que ello no es un argumento para excluir el control de la **jurisdicción contencioso-administrativa** desde el momento que se parte de que las NN.FF no tienen valor formal de ley, la aceptación de tal categoría normativa, tiene dos importantes objeciones. De una parte, supondría contradecir principios básicos del sistema de fuentes establecido en la Constitución, según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 13 de febrero, puso de manifiesto que en nuestro ordenamiento no existía reserva reglamentaria. Y, de otra y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia de esta Sala que ha revisado y controlado las NN.FF y ha afirmado la efectividad del principio de legalidad.

Las propias NN.FF reconocen la subordinación a la Ley y la Ley del Concierto define los principios a los que ha de sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria de los TTHH.

En definitiva, la capacidad normativa de los TTHH se ejerce en el marco de la Ley, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Constitución ».

Este mismo planteamiento del Tribunal Supremo fue acogido por el Tribunal Constitucional en dos sentencias (SSTC 255/2004 Y 295/2006).

Según esta doctrina, las normas que regulan el sistema tributario en cada Territorio Histórico son normas que no emanan del Parlamento vasco, sino de las Juntas Generales de cada uno de los Territorios Históricos. Se trata, pues, de disposiciones normativas que, aunque no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley, carecen de rango de Ley y, en esta medida, no podían ser objeto de **cuestión** de inconstitucionalidad (artículos 163 CE y 35 LOTC).

B) La Ley Orgánica 1/2010, ha introducido modificaciones en las Leyes Orgánicas 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional y 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la **Jurisdicción Contencioso-Administrativa**.

La modificación en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se produce mediante el añadido en esta de una nueva Disposición Adicional quinta con el siguiente tenor:

«1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, 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 31/1979, de 18 de diciembre).

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.

El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley.

2. La interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y **cuestiones** referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y **cuestiones** de inconstitucionalidad respectivamente.

Los trámites regulados en los artículos 34 y 37 se entenderán en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales.

En la tramitación de los recursos y **cuestiones** regulados en esta disposición adicional se aplicarán las reglas atributivas de competencia al Pleno y a las Salas de los artículos diez y once de esta Ley.

3. Las normas del Estado con rango de ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada. Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Guipúzcoa, mediante acuerdo adoptado al efecto. Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en los artículos 63 y siguientes de esta Ley».

La modificación correspondiente a la Ley Orgánica del Poder Judicial se hizo con la nueva redacción del apartado 4º de su art. 9, en los siguientes términos:

«Los del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el artículo 82.6 de la Constitución, de conformidad con lo que establezca la Ley de esa **jurisdicción**. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho. Quedan excluidos de su conocimiento 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».

Y, por último, la modificación referente a la Ley Reguladora de la **Jurisdicción Contencioso-Administrativa** se produce por el añadido de un nuevo apartado -el de la letra d)- a su art. 3:

«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».

Con estas modificaciones, la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha creado tres procesos constitucionales. Los dos primeros, el recurso y la **cuestión** de inconstitucionalidad o **cuestión** prejudicial, vienen recogidos en el apartado 1 de la nueva Disposición Adicional Quinta de la LOTC y tienen por objeto las Normas Forales Fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco. El tercero, los conflictos en defensa de la autonomía foral, se regula en el apartado 3 de la misma Disposición Adicional Quinta, tiene por objeto las normas del Estado con rango de Ley que puedan afectar a la referida autonomía de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco "constitucional y estatutariamente garantizada".

La innovación que ha supuesto la LO 1/2010 tiene un amplio recorrido histórico, que se ha manifestado en cuantas reformas ha experimentado la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional con el propósito de dar un tratamiento procesal especial a las Normas Forales Fiscales del País Vasco, y que se pretende fundamentar en su naturaleza y posición que ostentan en el ordenamiento jurídico, habida cuenta de que se aprueban por órganos parlamentarios representativos mediante un procedimiento similar al legislativo, desplazando, en cuanto aquí importa, en materia tributaria a las leyes de las Cortes Generales (del Estado) y del Parlamento Vasco y satisfaciendo el principio de reserva de Ley.

Hasta la Ley Orgánica 1/2010, estos intentos no fructificaron, prevaleciendo el criterio de que ni a las Juntas Generales se les podía atribuir la condición de Asambleas Legislativas ni, en consecuencia, las Normas Forales Fiscales podían tener el carácter de disposiciones normativas con fuerza de ley.

Ha de destacarse que la Disposición Adicional Quinta de la Ley Orgánica 1/2010 no ha incorporado las Normas Forales Fiscales vascas al elenco de disposiciones susceptibles del recurso y de la **cuestión** de inconstitucionalidad, por cuanto éstas han de ser, por imperativo constitucional [arts.161.1.a) y 163 CE], «leyes y Disposiciones normativas con fuerza de ley» o «norma[s] con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo» y hasta la fecha, tanto por la doctrina científica como por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional, a las Normas Forales se les ha reconocido siempre naturaleza reglamentaria, e, incluso, la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 1/2010 mantiene el mismo criterio.

Ante esta realidad, si tales Normas, expresamente, tenían reconocida su condición de disposiciones reglamentarias, mal podía pasar a engrosar el catálogo de disposiciones con rango o fuerza de ley a que se refieren los arts. 27.2 y 35.1 y 2 de la Ley Orgánica del Tribunal .

Por ello, en realidad, al menos formalmente, la Ley Orgánica 1/2010 ha optado por crear dos nuevos procesos constitucionales o, lo que es lo mismo, un nuevo recurso de inconstitucionalidad y una nueva **cuestión** de inconstitucionalidad residenciados, separadamente del recurso y la **cuestión** hasta la fecha existentes, en la competencia del Tribunal Constitucional.

El propósito, pues, de la reforma, no ha sido equiparar las Normas Forales Fiscales aquí consideradas a las leyes fiscales del Estado, sino solo el régimen procesal impugnatorio, y todo ello con la finalidad -según se infiere de su tramitación parlamentaria- de dotarlas de seguridad jurídica mediante la reducción de los legitimados para impugnarlas, a diferencia de la amplitud que conllevaba su fiscalización por la **Jurisdicción Contencioso-Administrativa**.

De acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional Quinta de la LOTC , las disposiciones que pueden ser objeto de los procesos constitucionales acabados de mencionar son

«... las Normas Forales Fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la Disposición Adicional Primera de la Constitución y reconocidas en el art. 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco».

Por su parte, el art. 41.2.a) EAPV establece que

«[l]as instituciones competenciales de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma».

Por tanto, el objeto del recurso y de la **cuestión** son las repetidas Normas Forales de las Juntas Generales en el ejercicio de la potestad tributaria reconocida a los tres Territorios Históricos en el mencionado precepto estatutario y que garantiza la Constitución, esto es, las Normas Forales reguladoras de los distintos impuestos concertados y de otras figuras o recursos tributarios.

El párrafo 3º del apartado 1 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley Orgánica 1/2010 establece que *«el parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley»* (se refiere a la LOTC).

El art. 28 LOTC dispone:

«Uno. Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas, el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas.



«Dos. Asimismo, el Tribunal podrá declarar inconstitucionales por in- fracción del artículo 81 de la Constitución los preceptos de un Decreto- ley, Decreto Legislativo, Ley que no haya sido aprobada con el carácter de Orgánica o Norma Legislativa de una Comunidad Autónoma en el caso de que dichas disposiciones hubieran regulado materias reservadas a Ley Orgánica o impliquen modificación o derogación de una Ley aprobada con tal carácter cualquiera que sea su contenido».

Es claro, por tanto, que, tratándose de vulneraciones competenciales, el canon de enjuiciamiento o parámetro de validez constitucional íntegra, además de la Constitución, las normas pertenecientes al bloque de constitucionalidad, es decir, «las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas» (art. 28 LOTC).

También integran este canon los preceptos del Estatuto de Autonomía, máxime cuando el Tribunal Constitucional ha reconocido su valor como parámetro de constitucionalidad de las leyes y disposiciones con fuerza de ley de las Comunidades Autónomas por motivos distintos de los competenciales (por todas, STC 223/2006, de 6 de julio , FJ 3).

Por ello, en cuanto ahora importa, integra el parámetro de validez el Estatuto de Autonomía del País Vasco, principalmente en cuanto se refiere a los límites, ya examinados, a que está sujeto el mantenimiento, establecimiento y regulación del régimen tributario de cada Territorio según su art. 41.2.a) y, además, la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en cuanto determina, con carácter general y respecto de cada figura tributaria, la extensión de la competencia normativa de los Territorios Históricos, así como la legislación normativa estatal a la que ha de acomodarse, según las previsiones del mismo Concierto, la referida competencia normativa de aquellos Territorios, en tanto que su vulneración sería constitutiva de una vulneración mediata de las previsiones de aquél.

El apartado 2º de la Disposición Adicional Quinta LOTC establece que

«la interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y **questiones** referidos en el apartado anterior [los recursos y **questiones** de inconstitucionalidad que tengan por objeto las Normas Forales Fiscales del País Vasco], se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y **questiones** de inconstitucionalidad respectivamente».

Así, pues, tanto los preceptos comunes al procedimiento a seguir en los dos mencionados procesos constitucionales, como los específicos de cada uno de ellos, serán de aplicación a estos dos nuevos procesos constitucionales que la Disposición comentada incorpora a la competencia del Tribunal Constitucional.

Se suscita la duda, en lo que se refiere al presente recurso, de si el juez ordinario, en casos de recursos indirectos contra las Normas Forales, es decir, de recursos interpuestos contra actos de aplicación de las mismas, tendría necesariamente que plantear la **question** de inconstitucionalidad aunque no dudara de la validez de la Norma Foral que fuere aplicable al caso, dada la exclusión de la competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo que respecto de la materia establecen los artículo 9.4 LOPJ y 3 d) LJCA , que se refieren a «los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales Fiscales».

Sin embargo, dada la remisión genérica al Título II LOTC que contiene la reiterada Disposición Adicional Quinta añadida a esta por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de Febrero, ha de entenderse que, cuando el juez no duda de la constitucionalidad de la Norma Foral Fiscal, debe aplicarla para decidir el recurso indirecto sin tener que plantear **question** prejudicial ante el Tribunal Constitucional.

Éste es, precisamente, el criterio que incorpora la reciente sentencia del Tribunal Constitucional 3/2016, de 18 de enero (rec. de amparo 1388-2014), según el cual, desde la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, si un órgano judicial estimase que una Norma Foral Fiscal adolece de posibles defectos de inconstitucionalidad viene obligado a suscitar la correspondiente **question** prejudicial ante el Tribunal Constitucional, y, si no lo estima así, supuesto en el que, obviamente, no está compelido a plantear la **question**, debe limitarse a aplicarla, razonando los motivos por los cuales considera, en contra de la opinión del recurrente, que la disposición cuestionada no la inconstitucionalidad que se le atribuye, resultando plenamente conforme al ordenamiento jurídico.

QUINTO.- El recurso de casación, según ha sido expresado en los antecedentes, únicamente ha sido admitido en cuanto a sus motivos primero, tercero y quinto, y ya debe decirse que motivos sustancialmente iguales han sido desestimados en las recientes sentencias de esta Sala y Sección de 13 y 29 de junio de 2016 (recursos de casación núms. 2640/2015 , 2742/2015 y 2632/2015).

Por lo cual, razones de coherencia y unidad de doctrina, inherentes a los mandatos constitucionales de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley, imponen, como seguidamente se hace, reiterar lo que se razonó y decidió en esos anteriores pronunciamientos.

SEXTO.- El primer motivo, amparado en la letra c) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de esta **jurisdicción** (LJCA), combate la decisión de la sentencia recurrida de no dar respuesta a la impugnación indirecta que fue planteada frente a los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFGT); y reprocha a la razón que desarrolla para ello incurrir en *"en error, arbitrariedad e incongruencia, y por tanto en defecto de motivación"*.

El desarrollo de este motivo comienza señalando que la razón por la que la sentencia de instancia rechaza entrar en el análisis de esa impugnación indirecta fue considerarla carente de base real, por ir dirigida a la depuración abstracta de la NFGT por motivos ajenos a la liquidación impugnada.

Con ese punto de partida, lo primero que se argumenta es que esa petición de nulidad de la NFGT, en contra de lo declarado por la sentencia *"a quo"*, sí tiene una directa y decisiva incidencia en el proceso; y esto porque, si la normativa procedimental aplicada fuera declarada inconstitucional y nula, esta tacha se proyectaría de modo automático sobre la liquidación girada bajo el cobijo de dicho procedimiento.

Y con base en lo anterior se aduce que sostener, como hace la Sala del País Vasco, que la impugnación indirecta suscitada por el actor resulta ajena a la liquidación, es una afirmación contraria a la realidad e incurso en error patente, lo que origina un defecto de motivación invalidante y la correlativa indefensión.

A continuación se dice que, además del anterior, hay otros errores y defectos de motivación que justifican la denuncia efectuada en este primer motivo, siendo uno de ellos la contradicción que se observa entre esa decisión de no examen de la impugnación indirecta y el argumentario expuesto en el FJ3 de la sentencia recurrida.

Lo aducido a este respecto es que ese FJ3 declara prevalente y de aplicación prevalente la LGT 58/2003 en el sistema tributario foral de Gipuzkoa para todo lo que concierne a la regulación de procedimientos tributarios; y esto significa que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está pronunciándose a favor de la nulidad de la regulación procedimental contenida en la NFGT de Gipuzkoa 2/2005.

Más adelante se afirma que otro importante error jurídico de la sentencia de instancia, que la hace incurrir en arbitrariedad, es justificar su falta de decisión del recurso indirecto en calificar el defecto procedimental realizado por la Administración como determinante de mera anulabilidad y no como vicio de nulidad de pleno derecho.

Las principales razones esgrimidas para defender esta afirmación son, en esencia, estas que continúan.

Se dice que no es posible disociar esta **cuestión** (la del grado o clase de invalidez) de la relativa a la validez legal del procedimiento alternativo o de cobertura aplicado, porque la anulación de dicha regulación conllevaría la nulidad plena de la liquidación recurrida.

Se esgrime también que no puede aceptarse lo que declara la sentencia sobre que el uso de un procedimiento ajeno al legalmente establecido cause un defecto de mera anulabilidad, bajo la premisa de que no se causa indefensión; porque no puede negarse que exista indefensión cuando se ha seguido un procedimiento inidóneo o no apto para generar una liquidación relativa a una materia para la que el legislador ha declarado que no puede ser comprobada en ese procedimiento seguido.

Se sostiene, así mismo, que tampoco cabe sustentar la carencia de indefensión en el hecho de que se haya notificado propuesta previa de liquidación con trámite de alegaciones; y se aduce con esta finalidad que la administración sabe a ciencia cierta que esa proposición no se corresponde con la realidad porque la información ofrecida por terceros no alcanza a todos los potenciales ingresos ni a la integridad de los gastos soportados, y porque los órganos de Gestión no tienen capacidad para cuantificar por sí solos, sin contar con la colaboración del propio contribuyente, el beneficio real de una actividad económica.

Y se argumenta, por último, que la operativa descrita vulnera el ordenamiento tributario sustantivo, pues la meta perseguida con la comprobación -determinar el prendimiento real- sólo puede alcanzarse con el método de estimación directa en su modalidad normal u ordinaria, lo que exige ineludiblemente el examen completo del contribuyente (se citan los artículos 26 y 28 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de noviembre, del Impuesto de la renta de las Personal Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, así como la remisión que en ellos se hace a la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades).

SÉPTIMO.- Ese primer motivo de casación no puede ser acogido porque lo que en él se viene a combatir no es la falta de respuesta a la impugnación indirecta que la demanda planteó en relación con la NFGT, sino



las razones desarrolladas por la sentencia de instancia para no acoger dicha impugnación (que el recurso se considera desacertadas o erróneas).

Y este desacuerdo material o sustantivo con la argumentación del fallo recurrido que revela la formulación del motivo no puede ser calificado de incongruencia ni puede hacerse valer como "Infracción de las normas reguladoras de la sentencia" [artículo 88.1.c) LJCA , pues su adecuado cauce procesal hubiera sido el del artículo 88.1.d) LJCA previsto para la "Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicables para resolver las **questiones** objeto de debate".

En apoyo de lo que acaba de afirmarse debe decirse que las exigencias procesales de congruencia y motivación de las sentencias no equivalen a la conformidad de las mismas con las pretensiones deducidas por las partes litigantes, como tampoco garantizan el acierto en la decisión; y también debe destacarse que, en lo que hace a la sentencia aquí recurrida, se compartan o no los argumentos utilizados por el Tribunal "a quo" resulta evidente que dicha resolución jurisdiccional incorpora una motivación suficiente para cumplir con la finalidad a la que están dirigidas aquellas exigencias procesales: dar a conocer a las partes los fundamentos jurídicos del fallo y permitir, en su caso, su adecuada revisión en vía de recurso.

En línea con lo anterior, debe subrayarse que la sentencia de instancia responde a la demanda advirtiendo que lo que se ejercitaba era la acción de nulidad o el recurso de revisión previsto en el artículo 224 NFGT, que posibilita, sin sujeción a plazo de prescripción, la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos que tributarios que incurran en alguno de los supuestos tasados que dicho precepto enumera; y señala que los que de ellos se alegan son: la lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; tener un contenido imposible; y que se hayan dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

Y lo que la Sala de instancia decide y argumenta es lo siguiente : (a) rechaza que se hayan vulnerado el principio de igualdad por la razón alegada por el recurrente; (b) admite que lo procedente habría sido observar el procedimiento de comprobación limitada, por entender que era directamente aplicable el artículo 131-d) LGT , y explica que ello no supone, sin embargo, la estimación de la pretensión, para lo que invoca la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia anulatoria de los vicios de forma en relación con la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 217.1.e) LGT ; (c) rechaza que la liquidación incurra en el vicio de tener un contenido imposible; y, (d) finalmente, reitera el criterio sobre su competencia para el conocimiento de la impugnación de la NFGT, por no tratarse de una norma fiscal reservada al enjuiciamiento del Tribunal Constitucional y no acoge la impugnación indirecta por considerar que esta no autoriza un cuestionamiento en abstracto de la disposición general con independencia de su incidencia en el proceso.

Todo este discurso argumental se atiene al planteamiento de las **questiones** suscitadas en la demanda y, sea o no compartido, lo que no está es falto de una fundamentación jurídica dirigida a justificar la desestimación íntegra del recurso contencioso-administrativo interpuesto que se decide en el fallo recurrido.

Por tanto, con independencia, de si la sentencia incurre o no en alguna infracción de la normas del ordenamiento jurídico que sean aplicables, **question** que es objeto de análisis en el siguiente motivo, lo que no puede compartirse con el recurrente es que incurra en incongruencia, ausencia de motivación o arbitrariedad.

OCTAVO.- El tercer motivo, deducido por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA , señala la infracción de los artículos 149.1.18º de la Constitución (CE); 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; y 124 a 127 y 131 a 133 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT 2003).

La parte afirma que en su primer motivo de casación ha quedado justificada la incidencia directa y relevante que tiene el recurso indirecto planteado para la suerte de la Litis, por lo que resta por justificar

*«la quiebra de normas y principios superiores del ordenamiento por parte de la normativa que rige el procedimiento foral iniciado mediante autoliquidación, **question** diferente y que no puede confundirse con la anterior, por lo que a diferencia de lo que la sentencia recurrida señala, es lógico que la alegación se centre ahora en las características generales de dicho procedimiento, aunque alguna pueda no afectar de modo directo a la liquidación recurrida. Se trata, en suma, de acreditar la merma general de los derechos y garantías básicos de los contribuyentes que dicha normativa produce, en comparación con la legislación homóloga del Estado [...]» (sic).*

En apoyo de su tesis, la representación procesal de la parte recurrente señala lo que sigue:

a) El procedimiento foral iniciado mediante autoliquidación de Guipúzcoa (también de los territorios de Álava y Vizcaya que tienen una regulación en lo sustancial coincidente) es un procedimiento de gestión, en el que se ejercitan amplias facultades en orden a girar liquidaciones tributarias provisionales, inexistentes en el



ordenamiento estatal (ni en la LGT 59/2003 ni el reglamento de gestión la desarrolla lo contemplan), y que viene a reemplazar a dos procedimientos de gestión de la LGT- el de devolución iniciado mediante liquidación y el de verificación de datos- que la NFGT de Guipúzcoa no incluye (sic).

b) El más contundente apoyo en pro de la nulidad de la regulación foral es el que resulta de la doctrina del Tribunal de instancia al considerar que la ordenación legal de los procedimientos tributarios, "*in totum*", es una competencia exclusiva del Estado conforme a lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la Constitución .

c) Esta Sala Tercera, aunque de forma más matizada, y reconociendo la potestad normativa de otros entes públicos en el ámbito de los procedimientos tributarios, también ha precisado el significado de la legislación del Estado en el terreno de los procedimientos administrativos y los límites que supone para su regulación por los otros entes territoriales (se citan a este respecto las SSTs de 26 de enero de 2012 (rec. de casación 4381/2008) y 2 de octubre de 2014 , entre otras.

d) No reclama la parte recurrente, al amparo de las doctrinas del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, la anulación completa de la regulación de los procedimientos tributarios de la NFGT de Guipúzcoa, como parece entender el TSJPV, pues se ha limitado en su recurso a demandar la anulación y exclusión del ordenamiento de un grupo concreto de disposiciones, y de la regulación procedimental que en ellas se establece.

Frente a la posición de las Juntas Generales de Guipúzcoa, el recurso de casación alude a las siguientes diferencias que existen entre la LGT y la NFGT:

1º) Plazo de duración del procedimiento, pues mientras en la LGT todos los procedimientos de gestión, sin excepción, tienen un plazo de caducidad de seis meses, el procedimiento de gestión iniciado mediante autoliquidación en la normativa foral no establece plazo máximo de duración, ni contempla, por tanto, su conclusión por caducidad (arts. 100.1 y 121 NFGT).

2º) Existe en la regulación procedimental de la NFGT de Guipúzcoa 2/2005 una restricción muy acusada respecto a la observancia de un trámite esencial para los administrados como es la concesión de audiencia y plazo para formular alegaciones: el artículo 126.2 NFGT 2/2005 autoriza a los Servicios de Gestión a prescindir del trámite de audiencia en un conjunto muy amplio de supuestos que, por el contrario, según la LGT (art. 132.3) requieren forzosamente la concesión y cumplimiento de dicho trámite.

3º) Otra diferencia se refiere a las atribuciones o potestades de los órganos de gestión. Mientras en los procedimientos de gestión establecidos en la LGT se prohíbe de forma expresa que la comprobación pueda dirigirse o referirse a una actividad económica, los órganos de gestión de la Hacienda Foral de Guipúzcoa realizan con reiteración y de modo ordinario comprobaciones generales y completas de actividades económicas mediante el procedimiento iniciado mediante autoliquidación.

4º) El procedimiento de gestión iniciado mediante autoliquidación, conforme al artículo 121.1 NFGT, al margen de la prescripción de la potestad (sic), únicamente el inicio de ciertos procedimientos de inspección determina su conclusión o finalización. Mientras en la LGT toda liquidación provisional pone término, sin excepción de ningún género, a cualquier procedimiento de gestión, la NFGT de Guipúzcoa 2/2005, aunque define con carácter general a la liquidación tributaria como un acto resolutorio (art. 97.1), autoriza a que en el seno de un mismo procedimiento iniciado mediante autoliquidación o declaración puedan dictarse varias y sucesivas liquidaciones provisionales (art. 126.5).

Más adelante se sostiene que el régimen procedimental inserto en la NFGT de Guipúzcoa perpetúa y da cobertura normativa a la situación existente en los últimos años de vigencia de la antigua LGT/1963, y que las diferencias normativas con respecto en la LGT/2003 no pueden ampararse en el principio de autoorganización o en peculiaridades organizativas.

Y se defiende que las consideraciones precedentes conducen a la nulidad del procedimiento iniciado mediante autoliquidación regulado en los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la NFGT de Guipúzcoa por la infracción que se produce de los preceptos enunciados en el motivo de casación.

NOVENO.- El motivo expuesto no puede ser acogido porque no supone una crítica de la sentencia recurrida en lo que se refiere a su verdadera razón de decidir.

Dicha sentencia parte de que lo que se impugnaba en instancia era la desestimación de la acción de nulidad de pleno derecho de la liquidación por IRPF, correspondiente al ejercicio 2008 [2007], ejercitada a través del artículo 224 NFGT, y analiza si realmente concurre o no alguna de las tres causas de nulidad invocadas: lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; [...] contenido imposible; [...] haberse dictado [la liquidación] prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.



Y este tercer motivo, en lugar de combatir la conclusión a la que llega la Sala de instancia de que no concurre ninguna de dichas causas de nulidad de pleno derecho, lo que hace es mantener la nulidad parcial de la NFGT, como si se tratara más bien de un recurso directo contra dicha norma; cuando ante lo que se está es ante una impugnación indirecta en la que, desde la perspectiva del Tribunal "a quo", no resulta necesario declarar la pretendida nulidad de la disposición general porque lo que había que resolverse es si la liquidación practicada incurrió o no en un supuesto de nulidad de pleno derecho que abriera la vía de revisión del artículo 224 NFGT.

La sentencia recurrida reconoce haber examinado la **cuestión** planteada de la exigibilidad del procedimiento de comprobación limitada en relación con las actividades económicas, desde la doble perspectiva apuntada por el recurrente, concluyendo que, en efecto, es exigible porque lo requiere el artículo 130.2 NFGT para el examen de la contabilidad, y porque el artículo 131-d) LGT excluye las actividades económicas del procedimiento de verificación de datos, homólogo al aplicable en el caso.

También considera dicha sentencia que resultaba de aplicación el procedimiento de comprobación limitada, fundándose en que es directamente aplicable el art. 131-d) LGT .

Sin embargo, dicha conclusión no determina, a juicio de la Sala de instancia, la estimación del recurso contencioso-administrativo, y expone continuación la verdadera razón de decidir, que no es combatida en el motivo: que se aparta del criterio seguido en las anteriores sentencias 440/2004, de 18 de septiembre , 452/2014, de 26 de septiembre y 562/2014, de 12 de noviembre , por el que se calificaba de nulidad de pleno derecho la omisión del procedimiento de comprobación limitada, ya que, en tales sentencias, no era objeto de debate el grado de invalidez que cabría asociar a dicho vicio de procedimiento, y la calificación adoptada de nulidad radical no se ajusta a la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia invalidante de los vicios formales.

En relación con esto último el Tribunal "a quo" invoca diversas sentencias de este Tribunal Supremo -las de 9 de junio de 2011 (rec. 5481/2008) , 7 de diciembre de 2012 (rec. 1966/2011) , 28 de junio de 2012 (rec. 6556/2009) , 11 de octubre de 2012 (rec. 2492/2010) y 13 de mayo de 2010 (rec. 613/2010) y de la Audiencia Nacional -las de 19 de febrero de 2014 (rec. 3457/2012) y 25 de septiembre de 2013 (rec. 284/2011) , y proyecta su doctrina al supuesto de autos.

Y realiza, como ya antes se reseñó, estas declaraciones:

«Pues bien, teniendo en cuenta que en el supuesto de autos, según pone de manifiesto la demanda, el procedimiento se inició mediante propuesta de liquidación provisional basada en los ingresos que a la Hacienda Foral le constaban por información de terceros, respecto de la cual el interesado formuló alegaciones, recayendo liquidación provisional que tuvo en cuenta los gastos acreditados, no podemos concluir que se haya causado indefensión alguna al interesado, por lo que no cabe concluir que la omisión del procedimiento de comprobación limitada determine la nulidad de pleno derecho de la liquidación cuestionada.

Nos hallamos ante un supuesto en el que se sigue un procedimiento distinto al previsto por la normativa aplicable, pero en el que se han cumplimentado los trámites esenciales de aquél que evitan que se cause indefensión.

Es irrelevante a estos efectos que se alegue que el procedimiento aplicado reviste menores garantías que el omitido, por la razón de que en él se pueden girar sucesivas liquidaciones provisionales en tanto no prescriba el derecho de la Hacienda Foral a liquidar, o que no opera plazo de caducidad, ni hay trámite de propuesta de resolución, toda vez que no nos hallamos ante un supuesto en el que se hayan girado sucesivas liquidaciones, ni ante un supuesto de eventual caducidad del procedimiento, y de otro lado no se argumenta la indefensión derivada de la omisión del trámite de propuesta de resolución.

La conclusión a la que llega la Sala, es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y, lo que es determinante, no se causó indefensión alguna al interesado., tal y como resolvieron las sentencias de Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2014 (Rec.3457/2012) y de 25 de septiembre de 2013 (Rec.824/2011) en un supuesto idéntico».

La conclusión a la que llega la Sala de instancia es, pues, que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante, en este caso, de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y no se causó indefensión alguna al interesado.

Lo cual, dicho en otros términos, equivale a que la Sala de instancia reconoce que se siguió un procedimiento distinto al procedente, que potencialmente puede causar indefensión, pero que en el presente caso no se produjo tal indefensión por las particularidades concretas que concurrieron en su desarrollo.

DÉCIMO.- El quinto motivo, formalizado a través de la letra c) del artículo 88.1 de la LJCA , denuncia error patente y falta de motivación en el rechazo de la infracción del principio constitucional de igualdad.



Argumenta la parte recurrente el motivo señalando que pese que a las alegaciones presentadas por el actor ya aludían al criterio seguido por la Sala en anteriores sentencias, y procuraba justificar la improcedencia del mismo a fin de que fuese corregido y modificado, la sentencia prescinde por completo de tales alegaciones y vuelve a reproducir un anterior pronunciamiento judicial en el que se rechaza la petición de que fuera anulada la liquidación tributaria recurrida, por infracción del principio de igualdad en la aplicación de la norma.

A continuación pone de manifiesto que el TSJPV, en la sentencia impugnada, como en otras en que transcribe la misma doctrina, ha venido negando la infracción del principio de igualdad con base en dos argumentos: no cabe apreciar desigualdad en la ilegalidad y las labores de comprobación propias de la Hacienda, en razón de los limitados medios materiales y humanos con los que cuenta, no pueden ser extendidas a todos los contribuyentes.

Frente a tales razonamientos pretende oponer el recurso lo resuelto en la sentencia de este Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 230/2012), que declaró nulo el artículo 26.1 de la NF 8/1998, de contenido idéntico al del artículo 30.2 de la NF 10/2006 que sustenta la liquidación girada.

Sostiene que tal resolución ha venido a corroborar con toda nitidez la improcedencia y falta de cobertura legal de dichos argumentos; y que con su pronunciamiento desaparece toda posibilidad de invocar ilegalidad alguna en la conducta del recurrente -ya sea en sentido auténtico o en sentido impropio-, y no puede darse por lícita la pretensión de la Administración de hacer tributar a los contribuyentes acogidos al método de estimación objetiva por el rendimiento real, porque este Tribunal Supremo ha desautorizado radicalmente esta práctica y la norma que la sustenta.

Y añade que lo que resulta inconstitucional y nulo es el precepto jurídico aplicado, y cualquier intento equivalente de desposeer sin causa de sus efectos al método de estimación objetiva válidamente elegido por el contribuyente.

El desarrollo argumental de este motivo se completa con los siguientes asertos:

«Confirma de modo inequívoco el Tribunal Supremo, en consecuencia, que no tiene encaje en la Ley General Tributaria, y por tanto tampoco en los ordenamientos tributarios forales

[...].

Además, respecto al forzosamente limitado o parcial alcance subjetivo, en razón a la escasez de medios, de las actividades administrativas de comprobación y de inspección, que solo pueden afectar por ello a un determinado número de personas, cabe indicar que aun siendo verdad que la Administración no puede extender sus actividades de comprobación a todos y cada uno de los contribuyentes, se trata en este caso de un argumento inconsistente [...].

Y ello porque, pese a que ciertamente al Sr. Onesimo le fue girada una liquidación correctora tras la incoación de un procedimiento de gestión, no estamos en puridad ante un verdadero y genuino procedimiento de comprobación tributaria: [...] la función en este tipo de procedimiento consiste en examinar el comportamiento fiscal del obligado tributario, verificar si es o no conforme a la normativa fiscal, detectar posibles irregularidades o incumplimiento y girar, en su caso, los actos de regularización necesarios en subsanación de los incumplimientos observados. Sin embargo, el órgano de gestión reconoce [...] que el comportamiento del Sr. Onesimo es irreprochable, tiene amparo legal y no existe irregularidad o ilícito alguno, y, en lugar de dictar un acto resolutorio mediante el que se confirme y dé por buena la autoliquidación presentada, validando la actuación del contribuyente [...] gira una liquidación sustitutiva privando al contribuyente de su derecho a tributar conforme a módulos».

UNDÉCIMO.- El anterior motivo quinto, formulado por el cauce del artículo 88.1.c) LJCA, no puede ser acogido por las siguientes razones:

a) La sentencia no es inmotivada en el rechazo de la infracción del principio constitucional de igualdad. Por el contrario, expresa las razones de la Sala de instancia, que la recurrente entiende, aunque no las comparta y trate de desvirtuarla en este motivo formulando sus propios argumentos. Pueden apreciarse en la sentencia, con claridad, los elementos y razones de juicio que permiten conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que han fundamentado, también en este aspecto, la decisión que incorpora. Se trata, además de una fundamentación en Derecho, a pesar de del expresado desacuerdo del recurrente. Y es que, como ha reiterado el Tribunal Constitucional, "la simple discrepancia de las partes con una resolución judicial, aun fundada en otra interpretación posible de la legalidad aplicada, incluso por plausible que ésta sea, no convierte el correspondiente razonamiento judicial en arbitrario o manifiestamente irrazonable" (SSTC 108/2013, de 6 de mayo, F.J. 5 ; 99/2005, de 25 de mayo, F.J. 3 ; 212/2014, de 18 de diciembre, F.J. 3 ; y 3/2016, de 18 de enero FJ 4).



b) La declaración de nulidad del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, se hizo sin reconocer vulneración del derecho de igualdad.

No se fundamentó la sentencia de esta Sala en la quiebra de dicho derecho o principio, sino en que no respetaba el concepto de estimación objetiva al autorizar a los órganos forales de gestión e inspección a modificar el importe obtenido como base imponible cuando se había aplicado correctamente el régimen de signos, índices o módulos, configurando una estimación directa "impropia". Y, precisamente, estimación de este motivo evitó entrar en el análisis del otro motivo invocado en el que se aludía a la infracción de diversos principios constitucionales, entre otros, el de igualdad.

c) Como ha reiterado el Tribunal Constitucional, el derecho a la igualdad en términos del deber de contribuir debe ser ubicado, unas veces de forma excluyente, y otras, en conexión con el artículo 14 CE, en el 31.1 CE. Y, en el presente caso, no resulta claro a quien se imputa la desigualdad, si es a la redacción del artículo 30 NFGT o a la práctica de la Administración Tributaria Foral que no aplicaría siempre y por igual la previsión contenida en el apartado 2 del precepto, según el cual "la aplicación de esta modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica". Pero, en todo caso, como resulta de la STC 3/2016, de 18 de enero (recurso de amparo 1388-2014), no sería una desigualdad de gravamen residenciable en el artículo 14 CE, al no estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, esto es en la condición o cualidad del sujeto pasivo, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, se sitúa únicamente en el artículo 31.1 CE.

Es más, la aplicación de la estimación objetiva, mediante la aplicación de la modalidad de signos o índices o módulos, estaba supeditada al ejercicio de una concreta opción previa del contribuyente en favor dicho régimen, prevista en el artículo 31 NFGT.

Si de lo que se trata es de una práctica administrativa que no iguala a los contribuyentes en la aplicación del artículo 30.2 NFGT, no sirve con alegar que la liquidación sustitutiva no se utiliza para todos aquellos que han optado la estimación objetiva, sino que sería preciso establecer un adecuado término de comparación. Esto es, indicar, al menos, que con respecto a algún contribuyente que había optado por la estimación objetiva y que se encontraba en la misma situación del recurrente, porque obraban datos de él en el Servicio de Gestión Tributaria que daban un rendimiento real de la actividad económica diferente, no se había practicado una liquidación en consonancia con tales datos.

d) La situación contemplada en el presente recurso no es equiparable a la resuelta por la sentencia de esta Sala de 23 de octubre de 2014 (recurso 230/2012), que declaró la nulidad del artículo 26.2 NF 8/1998.

1º) En aquella ocasión se impugnaban determinadas liquidaciones. Y en el recurso que ahora se decide se revisa la denegación de la solicitud de nulidad de una liquidación al amparo del artículo 224 NFGT, de 8 de marzo, por lo que el éxito de la pretensión pasaba necesariamente por la concurrencia de alguna de las causas previstas en dicha norma que fueron concretamente alegadas. No era suficiente cualquier infracción del ordenamiento jurídico, sino la cualificada nulidad de pleno derecho, cuya ausencia es la verdadera razón de decidir de la sentencia de instancia.

2º) La sentencia de esta Sala de 23 de octubre de 2014 pudo declarar la nulidad del artículo 26.2 NF 8/1998, del IRPF de Guipúzcoa sobre la base de la siguiente precisión

*«estamos [estábamos] ante una Norma Foral fiscal, en este caso del territorio histórico de Guipúzcoa, aprobada por sus Juntas Generales, que de tratarse de un recurso interpuesto tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero [- que se produjo a los veinte días de su publicación en el BOE el 20 de febrero de 2010 -] no sería competente la Sala para su conocimiento, como se desprende de las modificaciones introducidas tanto en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al incorporar una nueva Disposición Adicional Quinta, como de la Ley Orgánica del Poder Judicial, al dar nueva redacción al párrafo primero de su art. 9.4 [- con la corrección dada por la Disposición Final 1ª de la Ley Orgánica 4/2011, de 11 de marzo-], así como, aunque no se refiera a ella el título de la citada Ley Orgánica 1/2010, en cuanto modifica la Ley Reguladora de la **Jurisdicción** Contencioso Administrativa, al incorporar una nueva letra, la d), al art. 3; Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, contra la que están pendientes distintos recursos de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.*

Con esa regulación quedan excluidos de la competencia de los órganos jurisdiccionales del orden contencioso administrativo los recursos, tanto directos como indirectos, que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los territorios históricos [-únicas normas forales a las que se refiere la Ley Orgánica 1/2010-] al residenciarse su control en el Tribunal Constitucional, en el ámbito y parámetros que recoge la Disposición Adicional Quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Normativa sin incidencia en un supuesto como el presente en el que se está ante un recurso interpuesto antes de la entrada en vigor de la citada Ley Orgánica 1/2010, que al no recoger concretas previsiones de régimen



transitorio hace oportuno traer a colación el artículo 2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , aplicable con carácter supletorio, por prescripción del artículo 4 de la misma Ley y de la Disposición Final Primera de la LRJCA , cuando dispone que salvo que se establezca otra cosa en las disposiciones de legales de derecho transitorio, los asuntos se sustanciarán siempre con arreglo a las normas procesales vigentes, que nunca serán retroactivas.

Por ello ha de concluirse que la Ley Orgánica 1/2010 no incide en los recursos contencioso administrativos interpuestos con anterioridad, como es el presente, en el que se está ejercitando por el demandante, además en demanda presentada antes de la entrada en vigor de la nueva normativa, impugnación indirecta de la Norma Foral de IRPF, que es a lo que debe dar respuesta esta sentencia».

Por el contrario, en el presente caso, en modo alguno podría haberse anulado el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del IRPF del Territorio Histórico de Guipúzcoa, ya que desde la entrada en vigor de la reiterada LO 1/2010 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 ; 240/2015, de 30 de noviembre , FJ 2, 262/2015 y 263/2015, de 14 de diciembre, FJ 2 de ambas , y 3/2016, de 18 de enero).

Por tanto, 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 , y 212/2014 , de 18 de diciembre , FJ 3).

Es cierto que "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).

Ahora bien en el presente caso, la Sala de instancia considera que el reiterado artículo 30.2 NF 10/2006, de 29 de diciembre del IRPF de Guipúzcoa no es contrario a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad al posibilitar la determinación de los rendimientos por el sistema de módulos con reserva y cautela previamente conocida por quienes se atengan a él, de que no excusará el sometimiento a gravamen de los rendimientos reales, de forma que quien opta por dicho sistema si bien está dispensado del cumplimiento de ciertas obligaciones formales y no será sancionado por su omisión, no está obligado a acogerse a tal sistema de determinación de la base imponible, sabiendo que en caso de comprobación o inspección habrá de tributar por los rendimientos reales, y nada le impide adoptar las cautelas necesaria para acreditar la realidad de los rendimientos.

Dicha regulación no es contraria al principio de seguridad jurídica puesto que proporciona certeza al obligado tributario, que en todo momento es conocedor de que puede tributar por módulos pero que ello no supone que no deba hacerlo por la totalidad de los rendimientos que se acrediten, y tiene una expectativa razonablemente fundada en cual ha de ser la actuación de la Hacienda Foral en la aplicación de la norma.

El propio Tribunal excluye también la lesión del principio de igualdad, en la medida en que es directamente aplicable y por igual a todos aquellos que se acojan voluntariamente a la determinación objetiva de rendimientos.

Y, por último, considera que no lesiona la regla de la armonización fiscal del artículo 3.a) del Concierto Económico, ya que exige que las normas Fiscales de los Territorios Históricos se adecúen a la Ley General Tributaria , en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecida en el presente Concierto Económico, por tanto no comporta uniformidad normativa en la **cuestión** controvertida, esto es, en las normas de determinación de los rendimientos, de forma que la opción adoptada por el legislador del Territorio Histórico de Guipúzcoa de posibilitar la determinación objetiva de los rendimientos estableciendo la cautela de que no impedirá el sometimiento a gravamen de los rendimientos reales, constituye una opción legítima en el marco de su competencia en materia tributaria (FJ quinto).



Por consiguiente, no es posible negar que la sentencia recurrida contiene un razonamiento que afecta al control de validez constitucional de la Norma Foral 10/2006, indirectamente impugnada y aplicable al caso concreto, para concluir en su validez y, con fundamento, en ésta, ha considerado innecesario, de formada fundada, el planteamiento de una **cuestión** prejudicial ante este Tribunal Constitucional.

3º) El Tribunal Constitucional en Sentencia 3/2016, de 18 de enero (rec. de amparo 1388-2014) ha desestimado la demanda de amparo interpuesta contra sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior del País Vasco, de fecha 12 de noviembre de 2013 , por la que se desestimaba recurso contencioso-administrativo interpuesto contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, de fecha 19 de octubre de 2011, desestimatorio, a su vez de reclamaciones económico-administrativas promovidas contra acuerdos de liquidación IRPF, ejercicios 2005, 2006 y 2007.

El recurrente, residente en Guipúzcoa, había presentado las autoliquidaciones de dicho impuesto y periodos mediante el método de estimación objetiva por módulos. A continuación fue objeto de actuaciones inspectoras en las que, tras aplicarle el régimen de estimación directa en el cálculo de sus rendimientos de actividades económicas, se le giraron las correspondientes actas con un resultado a ingresar en aplicación del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998.

El TC examina los efectos que sobre el objeto del recurso pudo tener la sentencia de esta Sala de 23 de octubre de 2014 , y rechaza la vulneración de los derechos a la igualdad (art. 14 CE) y a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) invocados por el solicitante de amparo.

DUODÉCIMO.- Los razonamientos expuestos justifican la desestimación del recurso de casación.

Asimismo, en aplicación del artículo 139 LJCA , procede la imposición de las costas causadas en el recurso a la recurrente. Si bien, la Sala haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de dicho precepto señala 8.000 euros como cantidad máxima por dicho concepto.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** Desestimar el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Onesimo contra la sentencia 591/2014, de fecha 26 de noviembre de 2014, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 1037/2012, Sentencia que confirmamos. **2.-** Imponer las costas causadas a dicho recurrente, aunque limitadas en su cuantía máxima a 8.000 euros.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.