

Roj: STS 3368/2016 - ECLI:ES:TS:2016:3368  
Id Cendoj: 28079130012016100078

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 1

Nº de Recurso: 2194/2015

Nº de Resolución: 1585/2016

Procedimiento: RECURSO CASACIÓN

Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Tipo de Resolución: Sentencia

## SENTENCIA

En Madrid, a 29 de junio de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 2194/2015 interpuesto por D. Pablo , representado por procurador D. Ramiro Reynolds Martínez, bajo la dirección letrada de D. Marco Antonio Rodrigo Ruiz Martínez, contra la sentencia de 9 de diciembre de 2014, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso-administrativo núm. 1088/2012 . Han sido partes recurridas Las Juntas Generales de Gipuzkoa, y La Diputación Foral de Gipuzkoa, representadas por la procuradora Dª. Rocío Martín Echagüe, bajo la dirección letrada de Dª. Idoia Cearreta Iturbe y de Dª. Ana Ibarburu Aldama, respectivamente.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** - En el recurso contencioso-administrativo n.º 1088/2012, seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 9 de diciembre de 2014, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. I- Desestimamos el presente recurso n.º. 1088/2012, interpuesto la Orden Foral 976/2012, de 14 de noviembre, de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que desestimó el recurso especial de revisión de actos nulos de pleno derecho interpuesto contra las liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005. II.- Sin imposición de las costas».

Esta sentencia fue notificada al procurador D. Alberto Arenaza Artabe, en nombre y representación de D. Pablo , el día 19 de diciembre de 2014.

**SEGUNDO.-** El procurador D. Alberto Arenaza Artabe, en nombre y representación de D. Pablo , presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 2 de enero de 2015, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 11 de junio de 2015, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

**TERCERO.-** El procurador D. Ramiro Reynolds Martínez, en nombre y representación de D. Pablo , parte recurrente, presentó con fecha 21 de julio de 2015, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primer motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por incurrir la sentencia impugnada en error, arbitrariedad e incongruencia, y por tanto en defecto de motivación, con respecto a la razón por la que declina entrar a examinar el recurso indirecto planteado.

2º) El segundo motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.a) de la Ley Jurisdiccional , por incurrir la sentencia en defecto de jurisdicción al decidir no analizar ni resolver el recurso indirecto planteado interesando la anulación de los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral de Gipuzkoa 2/2005.

3º) El tercer motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del artículo 149.1.18 de la Constitución , del artículo 3.a) de la Ley de **Concierto Económico** 12/2002 , y de los artículos 124 a 127 y 131 a 133 de la LGT , 58/2003, entre otros, y de la jurisprudencia dictada sobre la materia.

4º) El cuarto motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción directa del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución .

5º) El quinto motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por error patente y subsiguiente falta de motivación en el rechazo de la infracción del principio constitucional de igualdad concurrente; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «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 962/2012, de 14 de noviembre, de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, objeto de este recurso contencioso, así como la liquidación girada en concepto del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, declarando la misma no ajustada a Derecho».

**CUARTO.-** Las Juntas Generales de Gipuzkoa, y La Diputación Foral de Gipuzkoa, representadas por la procuradora D<sup>a</sup>. Rocío Martín Echagüe, comparecieron y se personaron, en concepto de partes recurridas.

**QUINTO.-** La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por providencia de fecha 21 de septiembre de 2015, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

**SEXTO.-** Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, la procuradora D<sup>a</sup>. Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de La Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, partes recurridas, presento escritos de oposición al recurso, con fechas 6 y 13 de noviembre de 2015, respectivamente, formulando por parte de La Diputación Foral de Gipuzkoa, los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es:

I.- Con carácter previo a la exposición de los argumentos en contra del criterio del recurrente, ponemos de manifiesto la concurrencia de las siguientes causas de inadmisión del recurso: 1.- En relación con el motivo segundo, articulado por la vía del artículo 88.1.a) de la Ley Jurisdiccional , por: 1º) estar defectuosamente preparado e interpuesto, al no haberse citado ni en el escrito de preparación ni en el de interposición, las normas concretas que se reputan infringidas por la Sala de instancia y, 2º) por falta de correlación entre lo que se denuncia en el mismo y el cauce procesal utilizado ya que, habiéndose formalizado al amparo del artículo 88.1.a) de la Ley Jurisdiccional , relativo al abuso, exceso o defecto en el ejercicio de la jurisdicción, se hacen alegatos que nada tienen que ver con tal hipotético defecto. 2.- En relación con el motivo cuarto, por su carencia manifiesta de fundamento al no contener crítica razonada hacia los concretos razonamientos jurídicos de la sentencia de instancia; la única crítica que vierte sobre la misma se refiere a su defectuosa motivación y dicha denuncia se efectúa en el motivo quinto del recurso por la vía correcta del apartado c) del referido precepto.

II.- Oposición al recurso de casación:

- Primeramente, manifestar nuestra oposición a la impugnación de la Norma Foral General Tributaria por una cuestión previa de orden público: inadmisibilidad del recurso en virtud de lo que establece el artículo 69.a) de la Ley Jurisdiccional en cuanto a la impugnación indirecta de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Así, consideramos que la Norma Foral General Tributaria se trata de una Norma Foral fiscal a los efectos de su impugnación, por lo que la Sala Tercera del Tribunal Supremo, carece de competencia jurisdiccional para conocer del presente recurso por ser competencia del Tribunal Constitucional, por lo que procede declarar la inadmisión del recurso.

- Respecto de los motivos de casación frente a la decisión de la sentencia de no dar respuesta a la impugnación indirecta 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 (motivos primero, segundo y tercero), manifestar que los Territorios Históricos del País Vasco pueden establecer variaciones con respecto a la regulación que establece la Ley General Tributaria porque así lo permite el **Concierto Económico**, si bien debiendo respetar dos límites: terminología y conceptos; por tanto, la Norma Foral General Tributaria y la Ley General Tributaria no tienen que ser exactamente iguales, sino que la igualdad se predica exclusivamente en cuanto a la terminología y a los conceptos. Manifestar también, que la Ley General Tributaria no es una norma de procedimiento administrativo común de competencia exclusiva del Estado , según establece el artículo 149.1.18º de la Constitución , sino

que se trata de una norma específica de procedimiento para la aplicación de los tributos y para su revisión en vía administrativa.

- Respectos a los motivos de casación frente a la decisión de la sentencia de desestimar el recurso por no apreciar infracción del principio constitucional de igualdad en los actos administrativo impugnados, y la concurrencia de la casación de nulidad de pleno derecho previsto en los artículos 62.1.a) de la LRJ-PAC 30/1992 y artículo 224.1.c) de la NFGT (motivos cuarto y quinto), manifestar que la recurrente reitera lo que ya dijo ante el Tribunal de instancia referente al quebrantamiento del principio constitucional de igualdad y trato discriminatorio por cuanto sólo a un número reducido de transportistas autónomos que se acogieron a la estimación objetiva por módulos se les ha practicado liquidación, por lo que ratificamos y damos por reproducidas nuestras consideraciones al respecto. De conformidad con la sentencia de instancia no se lesiona el principio de igualdad porque se practique liquidación a unos transportistas sí y a otros no, en la medida en que es directamente aplicable y por igual a todos ellos que se acojan voluntariamente a la determinación objetivo de rendimientos; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que se declare: - La inadmisión del recurso respecto de los motivos segundo y cuarto. - 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. - En cuanto al resto, desestime el recurso y en consecuencia, confirme la sentencia recurrida, la Orden Foral 976/2012, de 14 de noviembre, objeto del recurso, así como la liquidación practicada al recurrente en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, declarando, asimismo, que la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Guipuzkoa 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».

Por su parte, Las Juntas Generales de Gipuzkoa, también formuló, los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es:

I.- Como cuestión preliminar: Inadmisibilidad de la impugnación indirecta de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en virtud de lo que establece el artículo 69.a) de la Ley Jurisdiccional. La sentencia de instancia declara su competencia para el enjuiciamiento de la NFGT basándose en los fundamentos jurídicos mantenidos por la STSJ PV 542/2014, de 26 de septiembre, los cuales reproduce parcialmente. No obstante, tal y como alegamos en instancia, la conclusión debería haber sido otra, ya que tras la reforma operada por la LO1/2010, de 19 de febrero, de modificación de la LOTC y LOPJ, el orden contencioso-administrativo no puede entrar a conocer los recursos directos e indirectos que se interpongan contra las normas fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, ya que su revisión se residencia ante el Tribunal Constitucional. Entendemos que la pérdida de jurisdicción del orden contencioso-administrativo para la revisión de las normas fiscales operada por la LO 1/2010 abarca también a la NFGTG, por lo que la Sala a la que nos dirigimos debería declarar incompetente para enjuiciar la validez de las disposiciones impugnadas de dicha Norma Foral, ya que su control recae en el Tribunal Constitucional.

II.- Respecto de los motivos de casación derivados de la decisión de la sentencia de no dar respuesta a la impugnación indirecta las disposiciones de la Norma Foral General Tributaria 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa:

1º) En la sentencia recurrida, la Sala, tras haberse declarado competente para el enjuiciamiento de la NFGT, pasa a examinar el alcance de la competencia de los territorios históricos en materia de procedimiento tributario, llegando a la conclusión de que éstos carecen de competencias en esta materia, puesto que el artículo 149.1.18 reserva en exclusiva al Estado la competencia en materia de procedimiento administrativo común. Pero tras ello, la sala no declara la nulidad de la normativa foral sino que lo que hace es marginar las disposiciones de la NFGT y declarar aplicable, en su lugar, el artículo 130.d) LEG. Siendo ello así, la determinación del alcance de la competencia normativa de los territorios históricos con respecto a la normativa general tributaria es una operación reservada al Tribunal Constitucional. Y, en esta ocasión, la Sala perdió la oportunidad de plantear la cuestión prejudicial de validez constitucional al amparo de lo dispuesto en el artículo 1 de la LO 1/2010, puesto que el argumento de que las disposiciones forales invaden la competencia reservada al Estado por el artículo 149.1.18 de la CE es un juicio materialmente constitucional, cuya resolución corresponde al Tribunal Constitucional y esta competencia jurisdiccional no puede ser esquivada mediante la inaplicación de disposiciones pretendidamente inconstitucionales y la aplicación directa de la LGT.

2º) No obstante, nos ratificamos en la plena competencia del Territorio Histórico de Gipuzkoa para la aprobación de la Norma Foral General Tributaria y en la exigencia de que el canon de enjuiciamiento de la adecuación a derecho de la actuación de la administración tributaria foral sea la norma procedimental

foral. Los Territorios Históricos gozan en materia procedimental tributaria de competencias suficientes para establecer regulaciones propias que pueden diferir de lo establecido en la Ley General Tributaria, que deberán ser modulados de acorde con los principios armonizadores del **Concierto Económico**.

3º) La regulación de la materia procedimental tributaria aprobada por el Territorio Histórico de Gipuzkoa, supone el ejercicio legítimo de una competencia constitucional. Por ello, el territorio foral está dotado de competencias suficientes para regular el procedimiento iniciado mediante autoliquidación que es objeto de regulación en los artículos 119 a 121 y 125 y 126 de la NFGT y cuya anulación completa se solicita en el *petitum* de la demanda; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que declare la inadmisión del recurso en lo que atñe a la impugnación indirecta de los artículos 119 a 121 y 125 y 126 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa».

**SÉPTIMO.-** Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 21 de junio de 2016, fecha en la que tuvo lugar el acto.

**OCTAVO.-** Con fecha 27 de junio de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del País Vasco, de fecha 9 de diciembre de 2014 , desestimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto contra la Orden Foral 976/2012, de 14 de noviembre, de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa, que desestimó el recurso especial de revisión de actos nulos de pleno derecho interpuesto contra las liquidaciones provisionales por el impuesto sobre la renta de las personas física, ejercicio de 2005

**SEGUNDO.-** Pronunciamientos anteriores de esta Sala sobre la cuestión objeto de debate

En recurso de casación idéntico al que nos ocupa, contra sentencia igual a la que es objeto del presente y en el que se plantearon por las partes los mismos motivos de casación y los mismos motivos de oposición, se ha pronunciado este Tribunal Supremo en recurso de casación 2640/2015 . Por lo que en coherencia con lo ya dicho y por elemental principio de seguridad jurídica, procede resolver el presente remitiéndonos a lo dicho en aquel y transcribiendo un resumen de lo dicho. Baste con añadir que ya se ha dicho cual fue el objeto del recurso contencioso administrativo, la desestimatoria del recurso especial de revisión de actos nulos de pleno derecho, que la cuantía del presente recurso es de 19.271,20 euros, lo que conllevaría la inadmisibilidad del recurso por razón de la cuantía sino fuera por la impugnación indirecta de disposiciones de carácter general que la parte recurrente pretende hacer valer, pero con ello se acota los límites del debate al ámbito en el que se desenvuelve la impugnación indirecta en referencia al acto de aplicación de las disposiciones impugnadas; y se sobrepasa el límite, como sucede en el presente recurso, cuando se ataca la disposición de carácter general sin referencia al acto que le abre la puerta de la impugnación indirecta, denunciándose incorrecciones que afectan o trasciendan al acto de aplicación objeto del recurso, cuestionando la disposición general de forma directa, sin conexión causal con el acto de aplicación de los mismas. Como se ha indicado el acto objeto del recurso contencioso administrativo lo es la Orden Foral 976/2012 desestimatoria del recurso especial de revisión de los actos nulos, procedimiento regulado en el art. 224 de la NFGT, por lo que sólo cabe las críticas concernientes al concreto acto de aplicación , art. 26 de la LJCA , y dicha línea se manifiesta la Sala de instancia en el Fundamento Jurídico Sexto

1. Sobre la inadmisibilidad hecha valer por las partes recurridas:

«No resulta del todo claro la inadmisibilidad a que hacen referencia las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa en sus escritos de oposición. Se alega como cuestión previa y contienen la cita del artículo 69.a) LJCA . Así planteada no parece que se refiera, realmente, al recurso de casación sino al recurso contencioso-administrativo. En efecto, 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". Y 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, argumentan 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

En este sentido, la tesis de las partes recurridas es contraria a la de la sentencia de instancia, en cuyo fundamento jurídico tercero, párrafo sexto, se razona "[...] exige 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 Gipuzkoa como las Juntas Generales de dicho Territorio Histórico se oponen a ello argumentando que es competencia exclusiva del Tribunal Constitucional. La Sala [de instancia] 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, la misma sentencia 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 [...]"

Ahora bien, 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 aquélla -esto es 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

D) 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 anteriormente expuesta no puede acogerse la inadmisión del recurso contencioso-administrativo solicitada por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa por las siguientes razones

a) La "cuestión previa" supondría 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. Esto es, 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, antes de declarar si compartimos o no esta tesis sobre la naturaleza de la NFGT, 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 que debiera, en su caso, plantear a este respecto cuestión de inconstitucionalidad. En efecto, el objeto de la pretensión formulada en la instancia era la Orden Foral 969/2012, de 14 de noviembre, de la Diputación Foral de Gipuzkoa 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. Y solo si, como consecuencia de dicha impugnación directa contra una actuación administrativa, la norma decisiva para la adoptar la decisión procedente fuera la Norma Foral Fiscal, el Tribunal de instancia, como resulta de la mencionada 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 este 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»

## 2. Sobre la inadmisibilidad de los motivos de casación segundo y cuarto:

Procede remitirnos a los los razonamientos expuestos en los autos de la Sección Primera de esta Sala, de fecha 18 de febrero de 2016 (rec. de cas. 2584/2015 ) y 3 de marzo de 2016 (rec. de cas. 2585/2015), referidos a motivos formulados en similares términos a los del presente recurso de casación y que damos por reproducidos

3. Sobre el motivo primero de casación que denuncia que la sentencia de instancia incurrió en "error, arbitrariedad e incongruencia, y, por tanto, en defecto de motivación con respecto a la razón por la que declina entrar a examinar el recurso indirecto planteado"

«El referido motivo no puede ser acogido, en modo alguno, porque ni siquiera en su planteamiento responde al cauce procesal utilizado del artículo 88.1.c) LJCA . La incongruencia o la falta de motivación que se denuncian no se corresponden con los hipotéticos errores que el motivo atribuye a la sentencia

Todo este discurso argumental que se atiene al planteamiento de las cuestiones suscitadas en la demanda, que puede compartirse o no, pero al que no puede negarse fundamentación jurídica, lleva a una consecuente desestimación íntegra del recurso contencioso-administrativo interpuesto

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

4. Sobre el motivo tercero del recurso de casación: por infracción del artículo 149.1.18 de la Constitución , del artículo 3.a) de la Ley del **Concierto Económico** 12 /2002 y de los artículos 124 a 127 y 131 a 133 LGT , 58/2003, entre otros, y de la jurisprudencia dictada sobre la materia

«El motivo expuesto no puede ser acogido porque no supone una crítica de la sentencia en cuanto se refiere a su verdadera razón de decidir

La sentencia recurrida 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: a) lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional;[...] c) 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 se trata de una impugnación indirecta, en la que, desde la perspectiva del Tribunal "a quo" resulta innecesario declarar la pretendida nulidad de la disposición general, porque de lo que se trata es de determinar 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 de instancia 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 puesto que 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

Y considera la Sala de instancia que resultaba de aplicación el procedimiento de comprobación limitada, fundada en que es directamente aplicable el art. 131-d) LGT , y ello por dos razones, "una porque requiere el examen de la contabilidad y ello no es posible en el seno del procedimiento seguido puesto que el artículo 130.2 NFGT lo refiere al procedimiento de comprobación limitada, y la segunda, porque considera directamente aplicable el art. 131-d) LGT que remite la determinación de los rendimientos de actividades económicas al procedimiento de comprobación limitada [...]" (sic)

Ocurre, sin embargo, que dicha conclusión no determina, a juicio de la Sala de instancia, la estimación del recurso contencioso-administrativo, exponiendo a continuación la verdadera razón de decidir, que no es combatida en el motivo: la Sala de instancia se aparta del criterio seguido en 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

El Tribunal "a quo" se refiere a diversas sentencias de este Tribunal, de 9 de junio de 2001 (rec. 5481/2008 ), 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 de 13 de mayo de 2010 (rec. 613/2010 ), y de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2014 (rec. 3457/2012 ) y de 25 de septiembre de 2013 (rec. 284/2011 ), y proyecta su doctrina al supuesto de autos

Dice la sentencia: "según 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", por ello concluye no se ha causado indefensión alguna al interesado, por lo que no cabe mantener que la omisión del procedimiento de comprobación limitada determine la nulidad de pleno derecho de la liquidación cuestionada

Así, las consideraciones generales sobre el procedimiento regulado en la NFGT y su comparación con la LGT tributaria resultan irrelevantes, porque cualesquiera que sean las diferencias, en el caso de autos, según el Tribunal de instancia, el procedimiento seguido no había causado indefensión alguna, y excluye, en todo caso, que sea causa de nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada. Nos hallamos, dice la sentencia, "ante un supuesto en el que se sigue un procedimiento distinto al previsto en la normativa aplicable, pero en el que se han cumplido los trámites esenciales que evitan que se cause indefensión"

Por tanto, puede sostenerse que es irrelevante a estos efectos que el procedimiento seguido reviste menos garantías que el omitido, por razón de que en él se puedan girar sucesivas liquidaciones provisionales, en tanto no prescriba el derecho de la Hacienda Foral a liquidar, o que no opera el plazo de caducidad, ni hay trámite de propuesta de resolución, toda vez que no nos hallamos ante un supuesto en el que no se han girado sucesivas liquidaciones, ni ante un supuesto de eventual caducidad del procedimiento, y no se argumenta la indefensión derivada de la omisión del trámite de propuesta de resolución

La conclusión a la que llega la Sala de instancia es 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

Dicho en otros términos, 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»

5. Sobre el quinto de los motivos de casación: tiene como cauce el artículo 88.1.c) LJCA , y en él se reprocha a la sentencia de instancia error patente y correlativa falta de motivación en el rechazo de la infracción del principio constitucional de igualdad.

«El motivo, formulado, no lo olvidemos, 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 en 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 STC3/2016, de 18 de enero (rec. de amparo 1388-2014), no sería una desigualdad de gravamen residencial 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 nuestra sentencia de 23 de octubre de 2014 (recurso 230/2012), que declaró la nulidad del artículo 26.2 NF 8/1998

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 con 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 nuestra sentencia 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»

**TERCERO.-** Los razonamientos expuestos justifican el rechazo de todos los motivos de casación que no fueron en su día inadmitidos, y con ello 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

## **FALL**

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 D. Pablo o, contra la sentencia, de fecha 9 de diciembre 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. 1088/2012. 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 haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ