

Roj: STS 383/2017 - ECLI:ES:TS:2017:383
Id Cendoj: 28079130022017100036
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2745/2015
Nº de Resolución: 226/2017
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En Madrid, a 10 de febrero de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 2745/2015 interpuesto por D. Arturo , representado por procurador D. Ramiro Reynolds Martínez, bajo la dirección letrada de D.ª Carmen Muñoz López, contra la sentencia de 17 de diciembre de 2014, de la **Sección Segunda** , de la **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso-administrativo n.º 1094/2012 . Ha sido partes recurridas La Diputación Foral de Gipuzkoa y Las Juntas Generales de Gipuzkoa, representadas por la Procuradora D.ª Rocío Martín Echagüe, bajo la dirección letrada de D. Ignacio Chacón Pacheco y D.ª Idoia Cearreta Iturbe, respectivamente.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo n.º 1094/2012, seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 17 de diciembre de 2014, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. 1.- Desestimamos el presente recurso n.º. 1094/2012, interpuesto la Orden Foral 960/2012, 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 2007. 2.- Sin imposición de las costas».

Esta sentencia fue notificada al procurador D. Alberto Arenaza Artabe, en nombre y representación de D. Arturo , el día 30 de diciembre de 2014.

SEGUNDO.- El procurador D. Alberto Arenaza Artabe, en nombre y representación de D. Arturo , presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 16 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 27 de julio 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. Arturo , presentó con fecha 9 de octubre 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 primero, 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, 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 tercero, 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 Ley General Tributaria , 58/2003, entre otros, y de la jurisprudencia dictada sobre la materia.

4º) El cuarto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción directa del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución , y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (en particular, STS de 23 de octubre de 2014).

5º) El quinto, 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 960/2012, 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 las liquidaciones giradas en concepto del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007, declarando la misma no ajustada a Derecho».

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

QUINTO.- Por providencia de fecha 14 de diciembre de 2015, la Sala Tercera -Sección Primera- dio traslado a las partes para alegaciones sobre la concurrencia de las posibles causas de inadmisión del recurso relativas a defectuosa preparación, falta de correlación y carencia manifiesta de fundamento.

Y por auto de fecha 21 de abril de 2016, la Sala acordó declarar la inadmisión de los motivos segundo y cuarto del recurso, y la admisión de los restantes motivos de casación, con remisión de 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, D.ª Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de Las Juntas Generales de Gipuzkoa y de La Diputación Foral de Gipuzkoa, partes recurridas, presentó escritos de oposición con fechas 14 y 15 de julio de 2016, respectivamente, formulando Las Juntas Generales de Gipuzkoa, los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, la parte demandante postula la nulidad de las liquidaciones practicadas por la Hacienda Foral de Gipuzkoa, en concepto de IRPF correspondientes al ejercicio 2007, por entender que no son ajustadas a derecho. La cuestión objeto del presente recurso, ya ha sido íntegramente resuelta por el Tribunal Supremo en las sentencias números 1396/2016 , 1397/2016 y 1398/2016, todas de fecha 13 de junio (en los recursos de casación 2742/2015 , 2632/2015 y 2640/2015); y, más recientemente, la sentencia nº. 1585/2016 , de 29 de junio (recurso de casación 2194/2015) en la que se reitera que, dado tanto el objeto del recurso como los motivos de casación y oposición son iguales a los planteados y resueltos en el recurso de casación 2640/2015, procede resolverlo en el mismo sentido en aplicación del principio de seguridad jurídica. Las citadas sentencias dirimen una controversia jurídica que pivota sobre los mismos argumentos jurídicos que los esgrimidos en el presente proceso, por lo que la doctrina jurisdiccional contenida en las mismas es perfectamente aplicable al actual supuesto. En dichas sentencias el Tribunal acoge, por una lado, la inadmisión solicitada en los motivos de casación segundo y cuarto, recogiendo los razonamientos ya expuestos en los autos que resuelven incidentes formulados en similares términos (fundamento de derecho quinto) y, por otro lado, confirman íntegramente las sentencias de instancia desestimando el resto de los motivos casacionales esgrimidos en el escrito de interposición. Así pues, dada la radical similitud de la actual controversia jurídica -tanto en lo que se refiere al supuesto de hecho objeto de recurso, como de los argumentos esgrimidos por la recurrente para fundamentar la discrepancia respecto a la sentencia de instancia- con las sentencias citadas anteriormente, y cuya doctrina jurisdiccional hemos invocado en los apartados precedentes, entendemos que la conclusión ha de ser la misma y, en consecuencia, ello conduciría a la desestimación en su totalidad del presente recurso; suplicando a la Sala «dicte sentencia que desestime en su integridad el recurso interpuesto por la recurrente contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 636/2014, de 17 de diciembre ».

Por su parte, La Diputación Foral de Gipuzkoa, también formuló, los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, la Sala a la que nos dirigimos, recientemente ha desestimado por las sentencias números 1396/2016 y 1397/2016 de 13 de junio de 2016, los recursos de casación números 2742/2015 y 2632/2015 , que son idénticos al presente, por lo que invocamos los argumentos que han motivado su desestimación; suplicando a la Sala «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 y 126 de la Norma Foral General Tributaria , por falta de jurisdicción ya que ésta corresponde al Tribunal Constitucional. 2.- En cuanto al resto, desestime

el recurso y en consecuencia confirme la sentencia recurrida, la Orden Foral 960/2012, 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 2007, 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».

SÉPTIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 10 de enero de 2017, fecha en la que tuvo lugar el acto.

OCTAVO.- Mediante escrito presentado el 9 de Enero de 2017 el recurrente manifestó que en esa misma fecha había sido publicada en el BOE la sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre de 2016 , mediante la que se declara inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF en dicho territorio Histórico, considerando que tenía especial transcendencia y repercusión para la suerte del presente recurso, en cuanto no establece ningún tipo de restricción o límite en los efectos que comporta la declaración de inconstitucionalidad del precepto.

Ante este escrito, la Sala, con suspensión del plazo para dictar sentencia, acordó oír a las partes recurridas, que han presentado escritos en el plazo que les fue conferido.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ante todo, debemos pronunciarnos sobre la incidencia que tienen en el presente recurso la sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre , que declara inconstitucional y nulo el art. 30.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF en dicho territorio Histórico, dictada en la cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en proceso distinto.

Pues bien, en contra del criterio que postula el recurrente, hay que reconocer que ninguna incidencia tiene, toda vez que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos *erga omnes* que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional .

Así lo hemos declarado en los recientes autos de 31 de enero de 2017, que rechazan incidentes de nulidad de actuaciones respecto de sentencias que revisaban otras del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatorias de recursos interpuestos contra Ordenes Forales que habían denegado la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho presentada contra liquidaciones firmes.

Concretamente señalábamos lo siguiente:

« **SEGUNDO** .- Artículo 40 LOTC .

El artículo 40.1 LOTC , incorpora una previsión encaminada a preservar el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), según la cual las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad no permiten revisar procesos fenecidos mediante sentencias con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de la norma declarada inconstitucional, salvo en los casos de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad. Como ha venido señalando el Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias (Cfr. STC 45/1989, de 20 de febrero) es preciso distinguir entre procesos en curso o pendientes de decisión cuando se produce la declaración de inconstitucionalidad, situaciones ya firmes cuando se produce tal declaración y el valor de la doctrina establecida por dicho Tribunal en relación con la jurisprudencia de los órganos judiciales.

En el primer caso, todos los poderes públicos, incluidos, claro está, los tribunales se ven vinculados por la declaración de inconstitucionalidad y consecuente nulidad de la norma desde la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado (artículo 38.1 LOTC).

En el segundo supuesto, las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional. Así, la sentencia del Pleno de

esta Sala de 2 de junio de 2010 (rec, 588/2008), señala que" no ofrece dudas, que la declaración de inconstitucionalidad (con la única y sola excepción que prevé el inciso final de la segunda de esas normas, sólo referida a los procesos penales o contencioso-administrativos de revisión de resoluciones sancionadoras, en los que la inaplicación de la norma inconstitucional determine un efecto beneficioso para aquél o aquellos contra los que se siguieron esos procesos) deja incólume y no menoscaba el valor de cosa juzgada de la sentencia firme cuya razón de decidir y cuyo pronunciamiento se sustentó en la aplicación de la norma luego declarada contraria a la Constitución". Declaración que se hace sin perjuicio de mantener "el criterio reiterado en la [...] jurisprudencia que iniciaron sentencias de 29 de febrero , 13 de junio y 15 de julio de 2000 , que afirma que la acción de responsabilidad patrimonial ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia que hizo aplicación de la ley luego declarada inconstitucional, y que dota por tanto de sustantividad propia a dicha acción. Criterio que es, asimismo, el que mejor se acomoda al que rige la posibilidad de ejercicio de acciones de responsabilidad patrimonial contra los Estados miembros, derivadas de los perjuicios que hubiera podido causar la aplicación de normas internas no compatibles con el Derecho Comunitario [...]".

Por último, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 40 LOTC y el artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , la jurisprudencia de los tribunales de justicia sobre normas enjuiciadas por el Tribunal Constitucional ha de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelven los procesos constitucionales>>.

SEGUNDO.- *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 17 de diciembre de 2014 , desestimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto contra la Orden Foral 960/2012, 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 la liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas física, ejercicio de 2007.

TERCERO.- *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 20.232,37 euros, ejercicio de 2007, 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 mismos. Como se ha indicado el acto objeto del recurso contencioso administrativo lo es la Orden Foral 960/2012 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:

Por auto de la Sección Primera de esta Sala, de fecha 21 de abril de 2016, se acordó declarar la inadmisión de los motivos segundo y cuarto del recurso de casación; por lo que al mismo ha de estarse.

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 denuncia 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».

CUARTO.- 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 4000 euros como cantidad máxima por dicho concepto, ante las circunstancias que concurren después del pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

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 D. Arturo, contra la sentencia de fecha 17 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. 1094/2012. Sentencia que confirmamos. **2.-** Imponer las costas causadas a dicho recurrente, aunque limitadas en su cuantía máxima a 4.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la coleccion legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **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