



Roj: **STS 3059/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:3059**

Id Cendoj: **28079130022017100304**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/07/2017**

Nº de Recurso: **3010/2015**

Nº de Resolución: **1258/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En Madrid, a 13 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3010/2015, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Ramiro Reynolds Martínez, en nombre y representación de don Adolfo , contra la sentencia, de fecha 16 de enero de 2015, 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. 1096/2012, en el que se impugnaba la Orden Foral 978/2012, de 14 noviembre desestimatoria de la acción de la solicitud de revisión de oficio de la liquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2007. Han sido partes recurridas la Diputación Foral de Guipuzkoa y las Juntas Generales de Guipúzkoa, ambas representadas por la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** En el recurso contencioso administrativo núm. 1096/2012, seguido ante la Sección Segunda de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se dictó sentencia, con fecha 16 de enero de 2015 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

« **I.-** Desestimamos el presente recurso nº 1096/2012 , interpuesto contra la Orden Foral 978/2012, de 14 noviembre, desestimatoria de la solicitud de revisión de oficio de la liquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2007.

**II.-** Sin imposición de las costas».

**SEGUNDO** .- Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de don Adolfo se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

**TERCERO** .- Dicha representación procesal, por escrito presentado el 29 de octubre de 2015, formaliza el recurso de casación fundamentado en cinco motivos que divide en dos grupos:

A) Frente a la decisión de la sentencia de no dar respuesta, y por tanto rechazar, la impugnación indirecta formulada frente a los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la NFGT de Guipuzkoa 2/2005, invoca los siguientes:

1º) Al amparo de lo previsto en el art. 88. 1 c) LJCA , por incurrir la sentencia 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) Al amparo de lo dispuesto en el art. 88. 1 a) de la LJCA , 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 NFGT 2/2005.



3º) Al amparo de lo dispuesto en el artículo 88. 1.d) de la LJCA , 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 de la LGT , 58/2003*, entre otros, y de la jurisprudencia dictada sobre la materia.

B) Por su parte, frente a la decisión de la sentencia de desestimar el recurso por no apreciar infracción del principio constitucional de igualdad en los actos impugnados, y la concurrencia de la nulidad de pleno derecho prevista en los artículos 62. a) de la LRJ-PAC 30/1992 y 224 1.c) de la NFGT, se formulan dos motivos, al amparo del artículo 88. 1 d) de la LJCA .

1º) El denominado 4º, por infracción directa del *principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución* y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular, la sentencia de 23 de octubre de 2014 .

2º) Y el denominado 5º) al amparo de lo dispuesto en el art. 88 1.c) de la LJCA , por *error patente y correlativa falta de motivación en el rechazo de la infracción del principio constitucional de igualdad concurrente*.

Y en este escrito se interesa que se dicte sentencia por la que "[...] *previo planteamiento, en su caso, de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional frente a los artículos 119 a 121 y 125 1 126 de la Norma Foral General de Guipúzkoa 2/2005, que regulan el denominado procedimiento iniciado mediante autoliquidación, así como previo 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 991/2012 de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzkoa, objeto de este recurso contencioso, así como las liquidaciones giradas en concepto de Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2008 y 2009, declarando las mismas no ajustadas a Derecho*" (sic).

**CUARTO.** - La representación procesal de la Diputación Foral de Guipúzkoa formalizó, con fecha 14 de enero de 2016, escrito de oposición al recurso de casación interesando sentencia por la que se declare:

« *La Inadmisión del recurso respecto a 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 corresponde al Tribunal Constitucional. - En cuanto al resto, desestime el recurso y en consecuencia confirme la sentencia recurrida, la Orden Foral 991/2012, de 14 de noviembre, objeto del recurso, así como las liquidaciones practicadas al recurrente en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009, declarando asimismo que la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzkoa 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».*

Asimismo, la representación procesal de Las Juntas Generales de Guipúzkoa presentó escrito de oposición el 26 de enero de 2016, en el que interesa:

« *La inadmisión del recurso en lo que atañe a la impugnación indirecta de 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 Guipúzkoa*».

**QUINTO.** - Por providencia de uno de febrero de dos mil diecisiete, se hizo constar en autos que: "*Con fecha 1 de diciembre de 2016 el Pleno del Tribunal Constitucional ha dictado sentencia en cuestión prejudicial planteada en relación con el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 de 29 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas del territorio de Guipúzcoa. A la vista de su pronunciamiento, se concede a las partes el plazo de DIEZ DIAS, para que puedan formular lo que estimen procedente en relación con la referida sentencia*"

El trámite fue evacuado por medio de escritos presentados por las partes.

**SEXTO.** - Por providencia de 21 de febrero de 2017 se señaló nuevamente para deliberación y fallo el 30 de mayo de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## 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 Guipuzkoa 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.-** Sentado lo anterior, hemos de rechazar también la inadmisibilidad del recurso formulada por la representación procesal de las Juntas Generales de Guipuzkoa.

La pretensión fue examinada en los recursos de casación 2632, 2640, 2742, 2194/2015, resueltos en las sentencias de 13 de junio (tres ) y 29 de junio de 2016 . Y en los recursos de casación 2745, 3021, 3292, 3023, 3288, 3011, 3009, resueltos por sentencias de 10 de febrero de 2017 ( dos), 13 de febrero de 2017 ( dos ) y 14 de febrero de 2017 (tres).

Por consiguiente, hemos reiterado:

«CUARTO .- A) La impugnabilidad en sede contencioso-administrativa de las normas forales fiscales de las **Juntas Generales** de los Territorios Históricos, con anterioridad a la reforma introducida por la LO 1/2010, de 19 de febrero, ha 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 102LRJ 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 resultan 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 primer).

El artículo 2 del EAPV se refiere a los TTHH como titulares del derecho a forman 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 (LOTIC, 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 ésto 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 LOTIC ).

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, 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 «*[[]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 aquel.

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 cuestiones referidos en el apartado anterior [los recursos y cuestiones 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 cuestiones 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 cuestión 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 cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional. Este 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 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, 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.

C) No resulta del todo claro la inadmisibilidad a que hacen referencia las representaciones procesales de la Diputación Foral de Guipúzcoa y de las Juntas Generales de Guipúzcoa 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 Guipúzcoa 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 aquella -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 Guipúzcoa y de las Juntas Generales de Guipúzcoa 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 119a121y125a126 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 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. 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."

Esta misma doctrina resulta aplicable al presente caso al ser idéntico a los examinados con anterioridad, habiendo reproducido la fundamentación en otros recursos resueltos con posterioridad.

**TERCERO.- Segundo motivo de casación. El señalado con la letra a) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional -abuso, exceso o defecto en el ejercicio de la jurisdicción-.**

Como sostiene la representación de la Diputación de Guipúzcoa, el artículo 93.2 a) y d) requiere la observancia de los requisitos exigidos para su interposición y que el recurso tenga fundamento.

La parte recurrida pone de manifiesto como causa de inadmisión del recurso la de 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, en todo caso, por falta de correlación entre lo que se denuncia en el mismo y el cauce procesal utilizado ya que, habiéndose formalizado al amparo del art. 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.

En Auto de la Sala, de 10 de febrero de 2011, dictado en el Recurso de Casación nº2927/2010, se precisaba el concreto alcance de la exigencia de citar los motivos del artículo 88.1 de la LJCA que se predica del escrito de preparación del recurso de casación y los términos en que debe producirse, clarificando así aún más la doctrina jurisprudencial sobre esta cuestión. En este sentido, declara:

«a) Cuando el artículo 89.1 LJCA establece que el escrito de preparación debe contener una sucinta exposición de los requisitos de forma exigidos, se está refiriendo a los requisitos expresados en los artículos anteriores, y entre ellos figura de forma primordial la tajante regla procesal del artículo 88.1, que exige que el recurso se funde, exclusivamente, en alguno o algunos de los cuatro motivos que ahí se perfilan; de manera que es carga del recurrente en casación indicar ya en la fase de preparación el concreto o concretos motivos en que se fundara el recurso y no en cualesquiera otras razones no contempladas en la Ley Jurisdiccional, con indicación de los concretos preceptos o jurisprudencia que se reputan infringidos o del contenido de las infracciones normativas o jurisprudenciales que se pretendan denunciar y desarrollar en el escrito de Interposición del recurso de casación, aunque fuere de forma sucinta. Si así no se exigiera, es decir, si se estimara innecesario anticipar el motivo o motivos al que se acogerá el escrito de interposición en los términos expresados, el trámite de preparación



*quedaría privado de su sentido y finalidad característicos, desde el momento que el Tribunal a quo quedaría desprovisto de elementos de juicio para verificar que el recurso de casación cumple el mas primario requisito de procedibilidad, cual es que se funda formal mente en uno de esos cuatro motivos, con indicación de las infracciones normativas o jurisprudenciales denunciadas, y no en otro tipo de consideraciones ajenas al sistema de la Ley procesal, y la parte recurrida carecería de .la información necesaria al respecto para adoptar la posición procesal que estimara pertinente.*

*Esta exigencia de expresión de las concretas infracciones normativas o jurisprudenciales en el escrito de preparación existe tanto cuando la resolución impugnada procede de los Tribunales Superiores de Justicia como de la Audiencia Nacional y cualquiera que sea el motivo del artículo 88.1 que se utilice".*

Esta Sala viene declarando repetidamente que "el artículo 86.4 de la Ley de esta Jurisdicción dispone que las sentencias que, siendo susceptibles de casación por aplicación de los apartados precedentes del indicado precepto, hayan sido dictadas por las Salas de 10 Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia solo serán recurribles en casación si el recurso "pretende fundarse" en la infracción de normas de Derecho estatal o comunitario europeo que sean relevantes y determinantes del fallo recurrido, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora, (entre otras muchas, STS 27-11-2009, recurso 6964/2005 ), así como que es "carga del recurrente en casación indicar ya en la fase de, preparación el concreto o concretos motivos en que se fundara el recurso, con especificación de los concretos preceptos o jurisprudencia que se reputan infringidos o del contenido de las infracciones normativas o jurisprudenciales que se pretendan denunciar y desarrollar en el escrito de interposición del recurso de casación, aunque fuere de forma sucinta».

Pues bien, la parte recurrente, en el escrito de preparación del recurso de casación presentado ante la Sala a quo alega como motivo el "previsto por el artículo 88.1.a) de la Ley jurisdiccional , al incurrirse en defecto de jurisdicción por no entrar la sentencia en el enjuiciamiento del recurso indirecto interpuesto contra las disposiciones aludidas", e indicando en el escrito de formalización del recurso, que la sentencia incurre 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 Guipúzcoa 2/2005".

Sin embargo, la Sala de instancia examina la cuestión en el Fundamento Sexto de la Sentencia recurrida y tras declararse competente para conocer de la impugnación de la NFGT por no tratarse de una norma fiscal, desestima la cuestión por cuanto et artículo 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, fundadas en su disconformidad a Derecho, pero la impugnación indirecta no autoriza un cuestionamiento en abstracto de la disposición de carácter general con independencia de su incidencia en el proceso, que solo es posible cuando se impugna directamente.

La sentencia sigue declarando que 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 artículo 224 de la Norma Foral General Tributaria , causas que han de viciar el propio acto impugnado directamente y que los motivos de impugnación por los que se atribuyen a la liquidación vicios de nulidad de pleno derecho ya han sido analizados y rechazados. Por tanto, la impugnación indirecta carece de base real, y lo que pretende es la depuración abstracta de la legalidad de [a Norma Foral General Tributaria, y ello por motivos ajenos a la liquidación cuya revisión se pretende.

Por tanto, coincidimos con la parte recurrida en que no se aprecia la infracción manifestada par la parte recurrente, sino más bien parece que se trata de una mera discrepancia con la fundamentación desestimatoria de la cuestión por la sentencia de instancia, lo que resulta incompatible con la técnica procesal del recurso de casación, máxime teniendo en cuenta que la naturaleza extraordinaria de dicho recurso determina la imposibilidad de que el escrito de interposición carezca de la argumentación técnico jurídica en que se fundamenta para sostener, la infracción que dice cometida por el Tribunal de instancia al dictar la sentencia.

La casación no es un recurso ordinario como el de apelación, que permite un nuevo y total examen del tema controvertido desde los puntas de vista fáctico y jurídico, sino que se trata de un medio de impugnación que solo, indirectamente, a través del control de la aplicación del derecho (sustantivo y procesal) realizado por el Tribunal a quo, resuelve en concreto el caso controvertido. No basta, pues, con el mero resultado desfavorable para que, de forma automática, se abran las puertas de la sede casacional, como sucede en el ámbito de otros medios de revisión de resoluciones judiciales, sino que resulta menester exponer las razones que justifican la intervención del órgano de casación.

Como sostiene la recurrida, la propia naturaleza del recurso de casación exige la indicación precisa de la norma en que se basa el recurrente para su interposición. Por ello, el artículo 92.1 de la LJCA exige que en el escrito de formalización del recurso se expresen, razonadamente, el motivo o motivos en los que se ampara, citando



las normas o la jurisprudencia que se consideren infringidas, expresión razonada que, como hemos apuntado, comporta, además la necesidad de efectuar una crítica pormenorizada de la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida.

Por todo ello, no procede dar lugar al motivo de casación.

**CUARTO.- Cuarto motivo. Se formula al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la LJCA , por infracción directa del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución .**

En relación con el cuarto motivo de casación, se pone de manifiesto por la Diputación Foral de Gipuzcoa la carencia manifiesta de fundamento al no contener crítica razonada hacia los concretos razonamientos jurídicos de la sentencia de instancia .

La parte recurrente no cumple en su escrito de preparación del recurso, ni en el de interposición, las exigencias que demanda la naturaleza del recurso de casación, que se encamina a someter a crítica la sentencia de instancia para descubrir al juzgador de la casación las infracciones en las que aquella hubiera incurrido. Es la fundamentación jurídica de la sentencia que se recurre la que ha de ser objeto crítica en el recurso de casación. Por eso, constituye una desnaturalización de dicho recurso repetir lo alegado ante el Tribunal "a quo", sin razonar adecuadamente las infracciones jurídicas de que, a juicio de la parte recurrente, adolece la sentencia de instancia.

Recuerda la recurrida lo dicho por esta Sala en la sentencia de 22 de enero de 2015, dictada en el recurso nº 32/2013 :

*«El artículo 92.1 de la Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio , exige que en el escrito de interposición del recurso de casación se expresen razonadamente- el motivo o motivos en los que se ampare, expresión razonada que, según consolidada doctrina jurisprudencial, comporta la necesidad de efectuar una crítica de la fundamentación jurídica de los autos recurridos.*

*Esta Sala, en sentencias de 2 de noviembre de 2010 dictada en el recurso nº 3698/2007 y de 6 de marzo de 2008 dictada en el recurso nº 4394/2007 , expuso que "la finalidad del recurso de casación es, antes de dar solución al litigio surgido en la instancia, depurar los autos recaídos en la pieza de suspensión sustanciada, tanto en el aspecto sustantivo como procesal, en función de las infracciones jurídicas en que haya podido incurrir y que hayan sido objeto de denuncia en el marco que establece el artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción . De ahí que constituya una desnaturalización del recurso de casación repetir lo alegado ante el Tribunal a quo, sin razonar adecuadamente las infracciones jurídicas de que adolece, a su juicio, la resolución judicial impugnada».*

Por su parte, las SSTs de 9 de febrero y 25 de mayo de 2012, dictadas en los recursos nº 5576/2008 y 3351/2010, tienen afirmado que el recurso de casación no es una nueva instancia o una prolongación del proceso antecedente. Se trata de un remedio, extraordinario que está orientado a denunciar y depurar los errores "in iudicando" o "in procedendo" en que haya podido incurrir la resolución judicial recurrida. El recurso de casación se dirige contra el fallo de la sentencia o del auto recurrido y contra los fundamentos de Derecho que conducen directamente a él. Por ello es necesario efectuar una crítica de la resolución judicial dictada y no puede tener éxito para conseguir una declaración doctrinal de esta Sala la simple reproducción de las mismas tesis defendidas en la instancia mediante motivos que reiteran en casación lo que ya se alegó ante la Sala "a quo" con preterición de los argumentos de la resolución recurrida. ( Sentencias de 21 de julio de 2011 en recurso nº 3797/2007 ; de 4 de abril de 2011 en recurso nº 1636/2007 ; de 25 de marzo de 2011 en recurso nº 1668/2007 ; de 25 de junio de 2001 en recurso nº 7953/1996 y de 30 de junio de 2000 en recurso nº 971/1995 , entre otras muchas).

El escrito de formalización del presente recurso de casación no reúne los requisitos exigidos, puesto que los razonamientos deben estar conectados con la resolución judicial que se impugna; sin embargo en el recurso de casación se vuelven a reproducir las cuestiones planteadas en el recurso de reposición.

Pues bien, el recurso preparado e interpuesto por la parte recurrente no contiene una verdadera crítica razonada de la sentencia dictada en la instancia, por lo que no procede dar lugar al motivo de casación.

**QUINTO.-** Entrando en los demás motivos de casación, debemos estar también a lo que declaramos en las sentencias de 13 y 29 de junio de 2016 ya que el debate es también idéntico, lo que comporta la desestimación del recurso de casación.

Concretamente, dijimos en la sentencia del recurso 2632/2015 y reprodujimos en las siguientes que:

*«SEXTO .- A) Respecto a la decisión de la sentencia de no dar respuesta a la impugnación indirecta formulada en la demanda frente a los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa*



2/2005, por los que se regula el procedimiento de gestión iniciado mediante autoliquidación, quedan por analizar los motivos primero y tercero del recurso, al haberse inadmitido el segundo.

Se atribuye a la sentencia de instancia "error, arbitrariedad e incongruencia, y, por tanto, [haber incurrido] en defecto de motivación con respecto a la razón por la que declina entrar a examinar el recurso indirecto planteado" (sic).

Frente al criterio del Tribunal "a quo", la parte, en el primero de los motivos, sostiene que la nulidad de normativa foral que regula el procedimiento mencionado tiene directa y decisiva incidencia en el proceso: "si la normativa procedimental aplicada fuera, como defiende esta parte [recurrente], inconstitucional y nula, esa tacha se proyectaría de modo automático sobre la liquidación girada bajo el cobijo de dicho procedimiento [...]".

Y el ulterior desarrollo argumental del motivo va encaminado, en la misma línea, a combatir los razonamiento de la sentencia de instancia respecto a la aplicación prevalente y directa de la LGT/2003, pronunciándose, en su criterio, a favor de la nulidad de la regulación procedimental contenida en la NFGT de Guipúzcoa 2/2005. Este criterio de la Sala, según la parte, convierte en incomprensible e irrazonable la decisión que adopta sobre el recurso indirecto porque "cuando el Tribunal declara la aplicación directa en el ordenamiento guipuzcoano del artículo 131.d) LGT está declarando la nulidad y carencia de todo efecto de la normativa foral que se opone o no es acorde a dicho precepto estatal [...]" (sic).

Otro error jurídico y arbitrariedad que la recurrente atribuye a la sentencia es que "justifica la falta de decisión sobre el recurso indirecto en la naturaleza del defecto procedimental cometido por la Administración, que según la Sala no es un defecto constitutivo de nulidad de pleno derecho, sino que es determinante de anulabilidad [...]" (sic).

B) 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.

No puede cuestionarse que la sentencia es congruente con las pretensiones formuladas, aunque sea íntegramente desestimatoria, y tampoco incurre en incongruencia omisiva o "ex silentio". Es cierto, que una sentencia puede incurrir en incongruencia interna cuando resulta ilógica o contradictoria por no ser el fallo una conclusión que derive de las premisas de sus razonamientos. Pero también lo es que no se da esta circunstancia en la sentencia impugnada, en la que la decisión es consecuencia de las premisas argumentales que desarrolla en su fundamentación jurídica.

El error o los errores a los que se refiere el motivo no pueden hacerse valer como "infracción de las normas reguladoras de la sentencia" [ artículo 88.1.c) LJCA ]. Su formulación evidencia un desacuerdo material o sustantivo con los argumentos utilizados por el Tribunal de instancia, cuyo cauce procesal adecuado, para hacerlo valer en casación, hubiera sido el del artículo 88.1.d) LJCA , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

La congruencia y la motivación de las sentencias no garantizan la conformidad de las partes, ni siquiera el acierto en la decisión. Y se compartan o no los argumentos utilizados por el Tribunal "a quo", resulta evidente que la sentencia incorpora una motivación suficiente para cumplir con la finalidad de tal exigencia procesal, que es dar a conocer a las partes los fundamentos jurídicos del fallo, y permitir, en su caso, su adecuada revisión en vía de recurso.

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 enumera, de los que se alegan: 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.

La Sala de instancia: rechaza que se hayan vulnerado el principio de igualdad por la razón alegada por el recurrente; admite la procedencia de aplicar el procedimiento de comprobación limitada, fundada en que era directamente aplicable el artículo 131-d) LGT por las razones que expresa, y señala la razón por la que ello no supone, sin embargo, la estimación de la pretensión con base en 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 ; rechaza que la liquidación incurra en el vicio de tener un contenido imposible; y, finalmente, reitera su 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 porque entiende que la impugnación indirecta no autoriza un cuestionamiento en abstracto de la disposición general con independencia de su incidencia en el proceso.



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.

SÉPTIMO.- A) Al amparo del artículo 88.1.d) LJCA, se formula el tercer motivo 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.

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, cuestión 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:

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. Y, a este respecto, se citan las SSTs de 26 de enero de 2012 (rec. de casación 4381/2008) y 2 de octubre de 2014, entre otras.

d) La parte señala que, al amparo de las doctrinas del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, no reclama la anulación completa de la regulación de los procedimientos tributarios de la NFGT de Guipúzcoa, como parece entender el TSJPV, sino que 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, la recurrente 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).

La parte sostiene que el régimen procedimental inserto en la NFGT de Guipúzcoa perpetua 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.

De las consideraciones expuestas, concluye la parte, resulta la nulidad del procedimiento iniciado mediante autoliquidación regulado en los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la NFGT de Guipúzcoa por infracción de los preceptos enunciados en su motivo de casación.

B) 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).

Ocorre, 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.

OCTAVO. - El último de los motivos admitidos, el quinto, 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.

Argumenta la parte 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, la parte 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 que 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 la parte alude a nuestra sentencia de 23 de octubre de 2014 (rec. de cas. 230/2012) que declaró nulo el artículo 26.1 de la NF 8/1998, con contenido idéntico al del artículo 30.2 de la NF 10/2006 que sustenta la liquidación girada. Y sostiene que tal resolución ha venido a corroborar con toda nitidez la improcedencia y falta de cobertura legal de dichos argumentos. Desaparece toda posibilidad de invocar ilegalidad alguna en la conducta del recurrente -ya sea en sentido auténtico o en sentido impropio-, y 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. Lo que resulta inconstitucional y nulo, dice el recurrente, 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 (sic).

"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. Claudio 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. Claudio 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" (sic).

B) 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, FJ. 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 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 nuestra sentencia 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) Nuestra sentencia 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 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».*

**SEXTO.-** En consecuencia procede no dar lugar al presente recurso de casación núm. 3010/2015, con expresa condena en las costas procesales a la recurrente hasta la suma máxima de 4000 euros, según lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido: 1.- No ha lugar al recurso de casación núm. 3010/2015, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Ramiro Reynolds Martínez, en nombre y representación de don Adolfo, contra la sentencia, de fecha 16 de enero de 2015, 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. 1096/2012, en el que se impugnaba la Orden Foral 978/2012, de 14 noviembre desestimatoria de la acción de la solicitud de revisión de oficio de la liquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2007. Sentencia que confirmamos. 2.- Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite máximo establecido en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. Nicolás Maurandi Guillen, D. Emilio Frías Ponce D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martínez Mico D. Rafael Fernández Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. José Díaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.