

**Sección del Tribunal Constitucional****TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

**1829** *Sala Segunda. Sentencia 3/2016, de 18 de enero de 2016. Recurso de amparo 1388-2014. Promovido por don Javier Resa Gaujot en relación con la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que desestimó su impugnación sobre liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Supuesta vulneración de los derechos a la igualdad y a la tutela judicial efectiva (motivación): Sentencia que rechaza, motivadamente, el planteamiento de una cuestión prejudicial de validez de una norma foral fiscal (STC 222/2015).*

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por doña Adela Asua Batarrita, Presidenta, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Antonio Narváez Rodríguez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

**SENTENCIA**

En el recurso de amparo núm. 1388-2014, promovido por don Javier Resa Gaujot, representado por el Procurador de los Tribunales don Ramiro Reynolds Martínez, bajo la dirección del Letrado don José María Pérez de Uralde, contra la Sentencia núm. 613/2013 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 12 de noviembre de 2013, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo núm. 2192-2011 interpuesto contra el acuerdo núm. 30064 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de fecha 19 de octubre de 2011, desestimatorio, a su vez, de las reclamaciones económico-administrativas núms. 2010-0953, 2010-0954 y 2010-0955, promovidas contra los acuerdos de liquidación derivados de las actas de inspección núms. 1000340, 1000341 y 1000342, todas ellas de fecha 29 de marzo de 2010, correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, respectivamente. Han intervenido la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa, y el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente la Magistrada doña Adela Asua Batarrita, quien expresa el parecer del Tribunal.

**I. Antecedentes**

1. Por escrito registrado en este Tribunal el día 6 de marzo de 2014, don Ramiro Reynolds Martínez, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Javier Resa Gaujot, interpuso un recurso de amparo contra la resolución judicial que se indica en el encabezamiento de esta Sentencia. Los hechos de los que trae causa la demanda de amparo son, en síntesis, los siguientes:

a) El recurrente, residente en Guipúzcoa, presentó las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondientes a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, sometiendo a tributación los rendimientos económicos obtenidos por su actividad de albañilería 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 económica, se le giraron por la

Subdirección General de Inspección de la Hacienda Foral de Guipúzcoa las actas núms. A02-1000340, A02-000341 y A02-1000342, todas ellas de fecha 29 de marzo de 2010, por cada uno de aquellos ejercicios, con un resultado a ingresar en concepto de cuota más intereses de demora, respectivamente, por importes de 34.278,92 €, 57.061,88 € y 26.053,01 €.

b) Contra las anteriores liquidaciones tributarias se promovieron las reclamaciones económico-administrativas núms. 2010-0953, 2010-0954 y 2010-0955 ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa quien por resolución núm. 30064 de fecha 19 de octubre de 2011 las desestimó.

c) Contra la anterior resolución administrativa, con fecha de 21 de diciembre de 2011 se interpuso un recurso contencioso-administrativo (núm. 2192-2011) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, quien por Sentencia núm. 613/2013, de 12 de noviembre de 2013 de su Sección Segunda acordó desestimar el recurso. La parte recurrente, en su escrito de alegaciones presentado con fecha de 20 de marzo de 2012, alegaba los siguientes motivos: a) la nulidad de las liquidaciones por infracción del principio constitucional de igualdad (art. 14 CE), al haberse aplicado el método de estimación directa en la determinación de la base imponible sólo a unos pocos albañiles y no todos los que se acogieron al régimen de estimación objetiva por módulos, generándose una diferencia de trato carente de motivación alguna. b) La nulidad de las liquidaciones practicadas por la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que exige la tributación conforme a un «rendimiento real» que es indeterminable por no venir obligados legalmente, quienes se han acogido a ese régimen de estimación objetiva por módulos, a la llevanza de contabilidad. c) La nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 por vulnerar tanto los principios de reserva de ley (art. 31.3 y 133 CE), de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) y de igualdad y no discriminación (art. 14 CE), como la regla de armonización prevista en el art. 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del concierto económico para el País Vasco, al desnaturalizarse el régimen de estimación objetiva singular en los términos que ha sido previsto en la Ley general tributaria, y permitirse a la Administración tributaria decidir, en cada caso, el método de determinación de la base imponible que va a ser aplicado. d) La nulidad de la liquidación correspondiente al ejercicio 2007 al no ser el obligado tributario contribuyente guipuzcoano.

Por su parte, la Sala consideró, con remisión a la doctrina sentada en su Sentencia de 2 de diciembre de 2011 (núm. 1714-2009), que al tratarse de un recurso indirecto contra una norma foral, concretamente, contra su art. 26.2, sólo podría declarar su validez o nulidad cuando fuese competente para su conocimiento en un recurso directo, habiendo dejado de serlo desde la entrada en vigor (a los veinte días de su publicación en el «BOE» de 20 de febrero de 2010) de la reforma operada en la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, por la Ley Orgánica 1/2010 (que introduce una nueva disposición adicional quinta), al residenciarse desde ese momento dicho control en el Tribunal Constitucional. Sin embargo, la previsión de la Ley Orgánica 1/2010 no incide –añade– en los recursos contencioso-administrativos interpuestos con anterioridad a la misma (como así señala expresamente el ATC 190/2010), como –según señala– sucede con el presente recurso que no sólo se ha interpuesto con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, sino que también la demanda se ha formalizado con anterioridad, razón por la cual, la Sala se considera competente para conocer la impugnación indirecta de la Norma Foral 8/1998 y, en su efecto, para el estudio y respuesta de las cuestiones planteadas.

Una vez aclarado el problema de su eventual competencia para conocer de un recurso indirecto contra una norma foral, la Sala, nuevamente con remisión a la doctrina sentada en su Sentencia de 2 de diciembre de 2011, aborda el análisis de la previsión recogida en el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, conforme a la cual, quienes estén acogidos al régimen de estimación objetiva por módulos, cuando haya una diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del citado régimen, deberán tributar también por esa diferencia. Para la Sala juzgadora, con la citada previsión

no se vulnera el art. 31.1 CE porque la norma foral realmente ha querido gravar el rendimiento real de la actividad, lo que implica que quien se acoja a este régimen de estimación objetiva no sólo ha de tener en cuenta que esa previsión le será siempre de aplicación, sino que podrá ser requerido para que, caso de ser superiores los rendimientos reales a los derivados de los módulos, tenga que contribuir con el exceso de cuota, lo que exige, desde el punto de vista formal, que cuente con los soportes probatorios necesarios para concretar la base sometida a tributación (fundamentalmente, si pretende aplicarse la deducción de partidas consideradas ordinariamente como deducibles).

Respecto de la desnaturalización del régimen de estimación objetiva que, a juicio de la recurrente, provocaría la norma foral controvertida, considera la Sala que tratándose el impuesto sobre la renta de las personas físicas de un tributo concertado de normativa autónoma, el hecho de que el art. 3 a) de la Ley 12/2002 exija que las normas de los Territorios Históricos se adecuen a la Ley general tributaria «en cuanto a terminología y conceptos», no puede entenderse como una «trasposición mimética» de la normativa que rige el impuesto en territorio común, lo que impide considerar que haya vulnerado la regla de la armonización fiscal que ese precepto legal contiene.

Finalmente, con relación a la falta de residencia del recurrente en Guipúzcoa durante el ejercicio 2007 (razón por la cual, presentó su declaración en la delegación de Almería), y puesto que la Diputación Foral de Guipúzcoa sostenía que su residencia estaba en ese ejercicio en Guipúzcoa, al amparo del art. 11 del Real Decreto 1760/2007, antes de practicar liquidación, debió plantear un conflicto ante la junta arbitral, razón por la cual, estimó esta pretensión y anuló el acto de liquidación correspondiente al ejercicio 2007.

d) Contra la anterior Sentencia la parte recurrente promovió un incidente de nulidad de actuaciones al considerar, en primer lugar, que se había vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva por la negativa del órgano judicial al planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, por violación del principio de reserva de ley, del principio de interdicción de la arbitrariedad y del principio de igualdad y no discriminación; en segundo lugar, la vulneración de su derecho a la igualdad por no haberse realizados actuaciones de comprobación respecto de todos los contribuyentes; y, en tercer lugar, por la existencia del vicio de la incongruencia omisiva al haber dejado incontestado la sentencia el motivo relativo a la imposibilidad de determinar el rendimiento real de quien está acogido al régimen de estimación objetiva por módulos al no tener obligación legal de llevar contabilidad.

Mediante Auto de fecha 15 de enero de 2014, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó el incidente de nulidad por las siguientes razones: respecto de la alegación de discriminación precisa el órgano judicial que el recurrente no imputa discriminación alguna a la sentencia cuestionada, expresando únicamente su discrepancia con los argumentos sostenidos para rechazar su alegación de discriminación. En cualquier caso, insiste nuevamente el órgano judicial en que el hecho de que no se hubiesen iniciado actuaciones de comprobación e investigación respecto de todos los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva por módulos no permitía apreciar una lesión del principio de igualdad del art. 14 CE respecto del contribuyente que sí es objeto de comprobación.

Respecto de la alegación relativa a la imposibilidad de determinar el rendimiento real, se vuelve al reproducir el párrafo de la sentencia cuestionada en el que se apunta que quien se acoja a este régimen de estimación objetiva no sólo ha de tener en cuenta que tendrá que tributar por los rendimientos reales, pudiendo ser requerido para que, caso de ser superiores los rendimientos reales a los derivados de los módulos, tenga que contribuir con el exceso de cuota, lo que exige, desde el punto de vista formal, que cuente con los soportes probatorios necesarios para concretar la base sometida a tributación (fundamentalmente, si pretende aplicarse la deducción de partidas consideradas ordinariamente como deducibles).

En fin, con referencia a la falta de planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, precisa el órgano judicial, ahora con remisión a la doctrina recogida en el Auto del mismo Tribunal de 19 de noviembre de 2011, que si ha aplicado la norma cuya constitucionalidad se cuestionaba es porque no la había estimado inconstitucional. Para la Sala juzgadora, en el momento de aplicación de una norma cuya constitucionalidad se cuestiona, puede y deber realizar un examen previo de constitucionalidad, que no tiene por qué ser explícito. Y solo en el caso de que lleve a un resultado negativo, para poder dejar de aplicar el precepto al caso controvertido, tiene que suscitar la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad. En suma, que la recurrente discrepe con la decisión sostenida en la Sentencia no permite concluir que la decisión de no plantear la cuestión de inconstitucionalidad sea contraria al art. 24.2 CE, por falta de motivación, al no ser exigible un razonamiento explícito de por qué no se plantea cuestión de inconstitucionalidad.

2. La recurrente en amparo imputa a la resolución judicial impugnada, en primer lugar, la vulneración del principio de igualdad y del derecho a la tutela judicial efectiva por haber validado unos actos administrativos causantes de una desigualdad. La vulneración del principio a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE) se habría producido porque, ante una pluralidad de contribuyentes en idéntica posición de partida (trabajadores autónomos del ramo de la albañilería) que, cumpliendo con los requisitos establecidos en la norma, se acogen al régimen opcional y voluntario de la estimación objetiva mediante índices, signos o módulos, para la determinación de los rendimientos de su actividad, a unos, la mayoría, se les permite tributar conforme al resultado de la correcta aplicación de esos módulos, cuando, a otros, se les impide contribuir con arreglo al rendimiento neto obtenido de los módulos, girándoseles por la Administración liquidaciones correctoras por el rendimiento real. Estaríamos, pues, ante un tratamiento desigual frente a situaciones homólogas que no sólo carece de motivación o justificación que lo legitime, sino que no puede justificarse en un pretendido derecho a la igualdad en la ilegalidad (conforme al cual nunca podrían dejar de someterse a gravamen los rendimientos reales de las actividades económicas), pues no puede afirmarse que todos los contribuyentes acogidos al régimen de módulos cuyo rendimiento no es corregido se encuentren en una situación de ilegalidad.

En suma, puesto que quienes se han acogido legítimamente al régimen de estimación objetiva por módulos por cumplir con los requisitos previstos, no cometen ilegalidad alguna, no existe ilegalidad alguna que impida la corrección del trato discriminatorio, razón por la cual, existiendo una diferencia de trato injustificada la única manera de corregirla es anulando las liquidaciones impugnadas, habida cuenta que la letra del art. 26.2 de la Norma Foral impide generalizar su aplicación a todos los contribuyentes afectados y modificarles su autoliquidación inicial. Y al no haberlo hecho el órgano judicial ha incurrido tanto en la infracción del principio de igualdad (art. 14 CE) como en la derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) por defecto y nulidad de motivación.

En segundo lugar, alega la parte demandante la infracción del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) por falta de motivación, por arbitrariedad y por haberle causado indefensión. En el proceso contencioso-administrativo la parte actora alegó la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, por vulnerar los principios de reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133 CE), de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), de igualdad y no discriminación (art. 14 CE), y, en fin, la regla de armonización fiscal [art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 13 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico para el País Vasco]. Sin embargo, la respuesta que se le da a esta alegación lo es por remisión a lo señalado en la previa Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de diciembre de 2011 (derivada del recurso 1714-2009), que a su vez se remite a la de 14 de abril de 2010 (en recurso 893-2007), lo que provoca una falta de motivación, no sólo porque quedan sin respuesta buena parte de los argumentos en los que se sustentaba la nulidad de la norma, sino también porque otros argumentos dados son irracionales y estereotipados. Tanto la citada Sentencia de 14 de abril de 2010 como la de 2 de diciembre de 2011 centran su examen en la posible colisión de la norma cuestionada con el principio de capacidad

económica del art. 31.1 CE, cuestión esta que es ajena a lo planteado en el recurso. De esta manera, la invocación de la violación del principio de reserva de ley por la norma foral cuestionada no lo era porque este tipo de norma no respetase formalmente el citado principio, sino por la completa deslegalización que el precepto realizaba al permitir a la Administración tributaria elegir, a su exclusivo arbitrio, sin límite o pauta de actuación alguna, cuál es el importe de la renta por la que cada sujeto debe tributar. Por su parte, la infracción de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) y de igualdad y no discriminación (art. 14 CE), se despacha, sin más reflexión, con una referencia a que no se puede defender la igualdad en la ilegalidad. Sí aborda la sentencia impugnada, sin embargo, la violación de la regla de la armonización fiscal del art. 3 a) de la Ley del concierto, pero lo hace motivando su respuesta de una forma errónea, al entender el régimen de estimación objetiva por módulos de una forma diferente a la caracterización que del mismo hace la Ley general tributaria.

Por otra parte, añade la parte la actora, la Sala sentenciadora rechaza el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad solicitada, sin más argumento que el de que su planteamiento corresponde a los órganos judiciales, únicos legitimados para ello, cuando lo cierto es que su planteamiento no es una cuestión discrecional para el órgano judicial cuando el fallo del litigio dependa de la validez de la norma aplicada. Al haber rechazado apriorística e inmotivadamente el planteamiento solicitado, la decisión del órgano judicial ha incurrido en arbitrariedad causándole indefensión, pues no ha motivado válida y suficientemente una decisión esencial para la suerte del proceso como es la denegar el planteamiento de la citada cuestión.

Finalmente, la demandante de amparo imputa también a la sentencia impugnada la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) por haber incurrido en incongruencia omisiva al no haber dado respuesta alguna a la alegación relativa a la nulidad de las liquidaciones giradas por tener un contenido imposible.

En virtud de lo anterior, solicita la recurrente en amparo que se estime el recurso, se le reconozca su derecho a la tutela judicial efectiva, se declare vulnerado su derecho a la igualdad y se anule la Sentencia 44/2013, de 22 de enero, impugnada, con retroacción al momento inmediatamente anterior al de citar Sentencia para que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se eleve una cuestión de inconstitucionalidad contra el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, y, en su caso, contra el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, dictado en sustitución del anterior. Además, si se considerase necesario para la completa resolución del recurso de amparo solicita también que, de conformidad con el art. 55.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), se eleve al Pleno de este Tribunal una cuestión de inconstitucionalidad contra el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, y, en su caso, contra el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre.

3. Por providencia con fecha de 4 de diciembre de 2014, la Sala Segunda de este Tribunal acordó la admisión a trámite del recurso de amparo. Asimismo, y en aplicación de lo previsto en el art. 51 de la Ley Orgánica de este Tribunal, acordó dirigir comunicación a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a fin de que, en el plazo de diez días, remitiese certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes al recurso contencioso-administrativo núm. 2192-2011, interesándose al mismo tiempo que se emplazara a quienes hubiesen sido parte en el procedimiento, excepto a la parte recurrente en amparo, para que en el plazo de diez días pudiesen comparecer ante este Tribunal si así lo desearan. Igualmente, se acordó dirigir otra comunicación al Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa a fin de que, en el plazo de diez días, remitiese certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes al expediente administrativo que dio lugar al acuerdo núm. 30.064, de 19 de octubre de 2011, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. 2010-0953, 2010-0954 y 2010-0955, promovidas contra los actos de liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

4. Por escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el día 19 de enero de 2015 la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe, actuando en nombre y representación de la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa, solicitó que se la tuviese por comparecida en el presente proceso constitucional en la representación citada.

5. Mediante diligencia de ordenación con fecha de 10 de febrero de 2015 la Sala Segunda de este Tribunal acordó tener por personada y parte en nombre y representación de la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa a la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe, así como dar vista de las actuaciones recibidas a las partes personadas y al Ministerio Fiscal, por plazo común de veinte días, para que, conforme determina el art. 52.1 de la Ley Orgánica de este Tribunal, presentasen las alegaciones que a su derecho convinieren.

6. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 13 de febrero de 2015, don Javier Resa Gaujot, representado por el Procurador don Ramiro Reynolds Martínez y defendido por el Letrado don José María Pérez de Uralde, puso en conocimiento de este Tribunal que tras la iniciación del proceso de amparo se había dictado la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 (recurso de casación núm. 230-2012), que declaraba la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 controvertida, por violación del art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 13 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico para el País Vasco, lo que hacía decaer tanto su petición de elevación de una cuestión de inconstitucionalidad con relación al citado precepto, así como la de que se ordenase a la Sala sentenciadora, en su caso, que elevase dicha cuestión.

7. La Procuradora de los Tribunales, doña Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa, presentó su escrito de alegaciones el día 3 de octubre de 2014 suplicando se dictase sentencia por la que se declarase no haber lugar al amparo solicitado. En primer lugar, señala que, de existir una lesión del principio de igualdad, lo sería ante la norma tributaria, del art. 31.1 CE, artículo que no entra dentro de los que tienen acceso al recurso de amparo. Pero incluso admitiendo que fuese una vulneración encajable en el art. 14 CE, lo cierto es que lo que esta presenta como una diferencia en la aplicación de la ley a personas que se encuentran en una misma situación no constituye un auténtico *tertium comparationis* pues la liquidación impugnada procede de una inspección derivada de un plan de inspección correctamente aprobado y al que no se le ha opuesto objeción de legalidad alguna. Es más de admitir una posible discriminación en la selección de los contribuyentes objeto de inspección, esto es, un comportamiento arbitrario en la Administración, estaríamos ante una infracción del art. 9 CE que no tiene encaje tampoco en el recurso de amparo.

Con relación a la vulneración del principio de igualdad del art. 14 CE por la sentencia impugnada que denuncia la parte recurrente, que la encaja en una lesión del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), lo cierto que no existe ninguna vulneración de aquel principio, ni lesión de este derecho, pues la tutela judicial efectiva se produce por el hecho de acceder a los Tribunales en defensa de los legítimos derechos de la parte, pero en modo alguno significa que se estimen sus pretensiones procesales.

Sobre la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) por falta de motivación respecto de los motivos de nulidad imputados al art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, para la representación procesal de la Diputación Foral de Guipúzcoa, la sentencia impugnada recoge un extensísimo fundamento de Derecho segundo relativos al rechazo de la impugnación indirecta del citado precepto, manifestando el Tribunal de forma motivada su criterio desestimador, lo que hace que la pretensión del recurrente carezca de fundamento sobre este particular.

Respeto de la petición de la parte actora de que este Tribunal entre, de oficio, a analizar la constitucionalidad del art. 26.2 controvertido, señala la representación procesal

de la Diputación Foral de Guipúzcoa que puesto que no se da ninguna vulneración constitucional susceptible de amparo, no concurre el presupuesto para que la Sala analice la constitucionalidad del citado precepto.

En fin, con referencia a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por incongruencia omisiva frente a las causas de nulidad atribuidas a las liquidaciones tributarias impugnadas, basta con ir a la Sentencia impugnada para comprobar la existencia de una respuesta, confundiendo la parte recurrente la falta de estimación de sus pretensiones con una vulneración de derechos constitucionales.

8. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 13 de marzo de 2015, don Javier Resa Gaujot, representado por el Procurador don Ramiro Reynolds Martínez y defendido por el Letrado don José María Pérez de Uralde, evacuó el trámite de alegaciones conferido suplicando se dictase Sentencia estimatoria del amparo pretendido, insistiendo para ello en los mismos argumentos expresados tanto en su escrito de demanda como en su escrito de 13 de febrero de 2015.

9. El día 17 de marzo de 2015 presentó su escrito de alegaciones el Ministerio Fiscal solicitando la estimación del recurso al considerar que se ha lesionado el derecho de la actora a la igualdad de trato (art. 14 CE), procediéndose a acordar la nulidad de la resolución núm. 30.064 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de fecha 19 de octubre de 2011; de la Sentencia núm. 613/2013, de 12 de noviembre, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictada en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales núm. 2192-2011, y del Auto de la misma Sala y Sección de 15 de enero de 2014, con retroacción de las actuaciones al momento anterior al de la referida sentencia, con el fin de que se dicte una resolución respetuosa con el derecho que se declara vulnerado.

Tras precisar los hechos que han dado lugar a la presente demanda de amparo y concretar los argumentos de la parte actora, subraya la Fiscal que el Tribunal Supremo ha anulado mediante su Sentencia de 23 de octubre de 2014 (recurso de casación núm. 230-2012) el art. 26.2 Norma Foral Guipúzcoa 8/1998 por entender que dicho precepto no respeta el concepto de estimación objetiva previsto en la Ley general tributaria, al autorizar a los órganos forales de gestión e inspección a modificar el importe obtenido como base imponible cuando se haya aplicado correctamente el régimen de signos, índices o módulos, configurando una estimación directa «impropia» distinta de la que se regula en el territorio común, lo que es contrario a la Ley del concierto económico con el País Vasco. Esto supone que ha quedado inhabilitado el fundamento legal de las liquidaciones administrativas y de las decisiones judiciales cuestionadas en el presente recurso de amparo.

Dicho lo que antecede, considera la Fiscal que existen múltiples las razones que sostienen la vulneración tanto del principio de igualdad (art. 14 CE) como de la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Tras repasar la doctrina de este Tribunal Constitucional con relación al principio de igualdad proclamado en el art. 14 CE, concluye que si en el trato diferenciado existe una justificación objetiva y razonable, se ha aplicado el principio de proporcionalidad y existe la necesaria adecuación entre las medidas adoptadas, los resultados producidos y los fines perseguidos, considerando las circunstancias de tiempo y lugar, el trato diferenciado otorgado, ya sea por el legislador, ya sea por el Juez ordinario, será considerado conforme con el art. 14 CE. Sin embargo, para la Fiscal, tanto la trasgresión de las normas de armonización fiscal por el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 declarada por el Tribunal Supremo, como la aplicación que del precepto indirectamente cuestionado ha efectuado la Administración foral, conducen patentemente a un tratamiento desigual de situaciones idénticas que lleva a asignar consecuencias jurídicas diferentes a hechos análogos sin existir una justificación objetiva ni razonable que pueda habilitar tal proceder y con un resultado que resulta claramente desproporcionado. El trato desigual se produce tanto entre ciudadanos en situaciones idénticas sometidas al régimen tributario nacional y ciudadanos en la misma situación bajo el régimen foral de Guipúzcoa (por

cuanto, a los segundos puede sustituirse el método de estimación singular por módulos o de la renta potencial para la determinación de los rendimientos reales, y a los primeros se les ha de respetar aquél); como entre los ciudadanos en la misma situación del propio régimen foral (ya que la Administración Foral dispone de la libre facultad de aplicar el sistema de estimación de la base imponible que desee a unos ciudadanos u otros que se hallen en la misma posición sin criterio prefijado); como en la misma situación respecto del mismo ciudadano que se vea sometido, según el ejercicio, a la intervención de la Agencia Estatal Tributaria o a la de la Hacienda Foral de Guipúzcoa (como acredita que para el ejercicio 2007 el régimen de estimación objetiva por módulos se haya visto respetado).

A juicio de la Fiscal, los resultados que se producen en todos estos niveles son claramente desproporcionados, de modo que tal actuación no puede superar el necesario juicio de proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida, por cuanto se desnaturaliza el propio concepto y sentido del régimen de determinación de la base imponible por estimación objetiva por signos, índices o módulos, neutralizando su configuración y su carácter de opción legítima para el contribuyente haciendo desaparecer, *de facto*, su operatividad, a discreción de los órganos forales de gestión e inspección, que pueden modificar el importe obtenido como base imponible aun cuando se haya aplicado correctamente el régimen de signos, índices o módulos. Y, como señala el recurrente, ello se produce aunque todos los ciudadanos —a los que se aplique o no— se encuentren en una situación de plena legalidad, puesto que quien cumpliendo con los requisitos y reglas del régimen de estimación objetiva por módulos opta por él, en ningún caso incurre en ilegalidad en la medida en que constituye una opción absolutamente legítima.

Por otra parte, y respecto a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE, considera la Fiscal que la Sentencia cuestionada en amparo adolece de importantes déficits tanto desde la perspectiva de la motivación suficiente y razonable que debe exigirse a cualquier resolución judicial como de la necesaria congruencia, puesto que, sin ir más lejos, toda la alegación argumentada desplegada por el recurrente sobre la trasgresión de las normas de armonización fiscal recogidas en el concierto económico para el País Vasco, que constituyó objeto central de su pretensión en el proceso subyacente, ha quedado sin el más mínimo tratamiento en las resoluciones judiciales impugnadas.

10. Por providencia de 14 de enero de 2016 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 18 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de amparo se dirige contra la Sentencia núm. 613/2013 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 12 de noviembre de 2013, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo núm. 2192-2011 interpuesto contra el acuerdo núm. 30064 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de fecha 19 de octubre de 2011, desestimatorio, a su vez, de las reclamaciones económico-administrativas núms. 2010-0953, 2010-0954 y 2010-0955, promovidas contra los acuerdos de liquidación derivados de las actas de inspección núms. 1000340, 1000341 y 1000342, todos ellos de 29 de marzo de 2010, correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, por importes de 34.278,92 €, 57.061,88 € y 26.053,01 €, respectivamente.

Lo primero que debe señalarse es que la Sentencia de la Sección Tercera del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 20 de enero de 2015 (asunto *Arribas Antón c. España*) ha exigido que en los asuntos admitidos a trámite por este Tribunal Constitucional se explicita la razón de su especial trascendencia constitucional (§ 46). Pues bien, de conformidad con lo previsto en el art. 50.1 b) de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, y de acuerdo con los criterios explicitados en la STC 155/2009, de 25 de junio, FJ 2, cabe señalar que la cuestión planteada en el presente proceso de



amparo permite precisar a este Tribunal, tras el cambio normativo producido con la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, su doctrina sobre el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) en relación con la facultad de los órganos judiciales de controlar la validez constitucional de las normas forales fiscales.

2. Antes de entrar a dar respuesta a las vulneraciones denunciadas es necesario concretar los efectos que sobre su objeto ha podido tener la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 (recurso de casación núm. 230-2012), dictada con posterioridad a la interposición del presente recurso de amparo, por la que se ha declarado la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, de 24 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que dio cobertura a las liquidaciones impugnadas en vía económico-administrativa y que constituyen, junto con la sentencia que las confirma, el objeto de presente proceso constitucional, porque «no respeta el concepto de estimación objetiva, ya que autoriza a los órganos forales de gestión e inspección a modificar el importe obtenido como base imponible cuando se haya aplicado correctamente el régimen de signos, índices o módulos», dotándola de un contenido distinto al derivado de la Ley general tributaria, con vulneración del art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco [y del art. 4 a) de la anterior Ley 12/1981, de 13 de mayo, también del concierto]. Con esta declaración de nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 por uno de los órganos que, con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (ATC 190/2010, de 1 de diciembre, FJ 2), tenía la competencia para conocer de los recursos contencioso-administrativos sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la disposición que contenía ha quedado expulsada del ordenamiento jurídico, produciendo sus efectos «para todas las personas afectadas ... desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada» [art. 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (en adelante, LJCA)], pero transmitiéndose los efectos de esa nulidad a la eficacia de las sentencias y actos administrativos que no fuesen firmes «antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente» (art. 73 LJCA).

En el presente caso concurren dos circunstancias que impiden que los efectos de la nulidad declarada por aquella Sentencia del Tribunal Supremo puedan afectar al objeto del presente proceso constitucional, como son la firmeza de los actos de liquidación impugnados, de un lado, y la inexistencia de un derecho fundamental susceptible de amparo constitucional que estuviese en liza en el proceso contencioso-administrativo que ha dado lugar a la declaración de nulidad del precepto foral controvertido, de otro.

a) Respecto de la firmeza de los actos de liquidación impugnados, resulta evidente que la declaración de nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998 que se contiene en la citada Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014, no permite revisar un proceso fenecido mediante Sentencia judicial con fuerza de cosa juzgada en el que, como sucede en el presente caso, antes de dictarse aquella decisión se ha aplicado el precepto de una Norma Foral luego declarado nulo. Pues no estando en juego «la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente», que son los supuestos exclusivamente exceptuados por el art. 73 LJCA, la posterior declaración de nulidad del precepto no puede tener consecuencia alguna sobre los procesos terminados mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada. Al igual que sucede con la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal [arts. 161.1 a) CE y 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC)], la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa ha querido establecer un necesario equilibrio entre la consecuencia de una declaración de nulidad del precepto reglamentario

cuestionado y la garantía de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), excluyendo así una general remoción del pasado por obra de los pronunciamientos de nulidad que puedan llevar a cabo los Tribunales de Justicia. Si se quiere, dicho en otros términos, un equilibrio entre la estabilidad de las situaciones, por así decir, «judicialmente consolidadas», de conformidad con lo establecido en el art. 73 LJCA, y, de otro lado, ciertas excepciones, vinculadas con una posible revisión *in bonum* de las sanciones aun no ejecutadas, como indica el mismo art. 73 LJCA [en el mismo sentido, aunque con relación a la declaración de inconstitucionalidad de un precepto, STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 7 b)].

Siendo evidente que el recurso de amparo «no constituye una nueva instancia judicial, sino que se trata de un proceso autónomo, sustantivo y distinto» [SSTC 78/1988, de 27 de abril, FJ 1, y 159/1997, de 2 de octubre, FJ 7 b)], resulta indudable que la sentencia dictada en un proceso judicial «contra la que no quepa recurso alguno» (art. 245.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial) es, a los fines de lo dispuesto en el art. 73 LJCA, una sentencia firme y, por tanto, los actos administrativos objeto de la citada resolución judicial, devienen también firmes, aun cuando dicha Sentencia sea susceptible o haya sido objeto de un ulterior recurso de amparo, pues la adquisición de la fuerza material de cosa juzgada por las Sentencias firmes de los órganos judiciales no queda condicionada en nuestro ordenamiento jurídico a la circunstancia de que haya transcurrido el plazo de veinte o treinta días previsto, respectivamente, en los arts. 43.2 y 44.2 LOTC, sin que se haya interpuesto un recurso de amparo contra ellas o, interpuesto tal recurso, hasta que este Tribunal declare su inadmisión a trámite o dicte Sentencia denegando el amparo solicitado [STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 7 b)].

Lo anterior no impide, sin embargo, que si este Tribunal aprecia en el proceso de amparo promovido contra una sentencia judicial firme, la lesión de un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional y, en su consecuencia, procede a otorgar ese amparo [art. 53 a) LOTC], declarando además la nulidad de la resolución «que haya impedido el pleno ejercicio de los derechos o libertades protegidos» [art. 55.1 a) LOTC], la firmeza originalmente ganada tanto por la resolución judicial revocada como por los actos administrativos que aquella hubiese confirmado, se habría desvanecido *eo ipso*, siendo de aplicación, entonces sí, la previsión del art. 73 LJCA conforme a la cual se le transmitirían a los actos administrativos objeto de enjuiciamiento en el proceso contencioso-administrativo *a quo* los efectos de la nulidad declarada por la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014, al encontrarnos ante unos actos administrativos no firmes «antes de que la anulación alcanzara efectos generales» (art. 73 LJCA).

b) Con relación a la inexistencia de un derecho fundamental susceptible de amparo constitucional que estuviese en liza en el proceso contencioso-administrativo que ha dado lugar a la declaración de nulidad del precepto foral controvertido, debe señalarse que la recurrente alegó, con carácter previo al presente proceso constitucional, al igual que ha sostenido en la demanda de amparo, la inconstitucionalidad del art. 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, de 24 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su contradicción con el art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco [o con el art. 4 a) de la anterior Ley 12/1981, de 13 de mayo, también del concierto], cuando es precisamente ese precepto reglamentario el que ha sido declarado nulo en dicha Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014, dictada con posterioridad a la interposición del presente recurso de amparo.

A este fin, conviene tener en cuenta, antes de nada, que el recurso de amparo tiene como finalidad esencial la protección, en sede constitucional, de los derechos y libertades contemplados en el art. 53.2 CE, a los que exclusivamente se circunscribe su ámbito, de tal modo que a lo único que este Tribunal puede dar respuesta en dicho proceso es a la existencia o no de una vulneración de los mencionados derechos y libertades fundamentales, sin que le resulte posible hacer pronunciamiento alguno que exceda de dicho ámbito (STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 6). Es cierto que, en determinadas ocasiones, puede admitirse «una pretensión directa de inconstitucionalidad sostenida

por particulares», pero esta posibilidad queda doblemente condicionada, de un lado, por los derechos y libertades reconocidos en los arts. 14 a 30 CE, y, por otro, «a los casos en que el recurrente haya experimentado una lesión concreta y actual de sus derechos» (SSTC 41/1981, de 18 de diciembre, FJ 1; y 159/1997, de 2 de octubre, FJ 6).

Nuestro enjuiciamiento ha de partir, entonces, de la existencia de una lesión de un derecho fundamental o una libertad pública susceptible de amparo constitucional, de manera que tenga abierto el acceso al ámbito de la jurisdicción de este Tribunal. Sucede, sin embargo, que el vicio imputado al art. 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, no lo era la vulneración de un derecho fundamental o libertad pública susceptible de protección en vía de amparo, sino la violación del principio de armonización del art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, principio que, por imperativo de los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC, queda extramuros del proceso de amparo, impidiendo a este Tribunal, en consecuencia, no sólo entrar a conocer de dicha cuestión sino deducir efecto alguno al objeto del presente proceso de amparo.

3. Una vez hechas las precisiones que anteceden ya estamos en disposición de entrar a dar respuesta al primero de los motivos de la demanda de amparo, a saber, la vulneración del principio de igualdad (art. 14 CE) que la parte actora imputa, primero, a la actuación de la Administración tributaria foral con fundamento en lo que califica como excesiva indeterminación del art. 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, y, luego, al órgano judicial, por no haber reparado la lesión, deduciendo por esta razón la vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Se suma a esta posición la Fiscal para quien se ha producido la lesión del derecho a la igualdad pues la aplicación que ha hecho la Administración foral del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 conduce patentemente a un tratamiento desigual de situaciones idénticas que lleva a asignar consecuencias jurídicas diferentes sin existir una justificación objetiva ni razonable que pueda habilitar tal proceder, con un resultado que resulta claramente desproporcionado, por cuanto se desnaturaliza el propio concepto y sentido del régimen de determinación de la base imponible por estimación objetiva por signos, índices o módulos, neutralizando su configuración y su carácter de opción legítima para el contribuyente.

Antes de entrar a analizar si se produce, como defienden la parte actora y la Fiscal, una vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE), es necesario encajar correctamente la queja denunciada, pues, aun cuando una y otra sitúan en el seno del art. 14 CE, no hay que olvidar que el derecho a la igualdad en términos del deber de contribuir también debe ser ubicado, unas veces, de forma excluyente, y otras, en conexión con el art. 14 CE, en el art 31.1 CE, precepto este último que, como es bien sabido, recoge una serie de derechos cuya eventual protección no tiene acceso a la vía extraordinaria que constituye el recurso de amparo ex arts. 53.2 y 41.1 LOTC.

Pues bien, el vicio de desigual aplicación de la norma tributaria que tanto la parte demandante como la Fiscal atribuyen a la Administración Foral, no es imputable a su actuación sino, única y exclusivamente, a la redacción del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, por lo que no estaríamos ante un supuesto de igualdad en la aplicación de la norma, sino de igualdad ante o en la norma. Hecha esta precisión, hay que añadir a renglón seguido que la desigualdad de gravamen que se denuncia no reside realmente en un trato desigual contrario al artículo 14 CE, como señala la representación procesal de la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa, al no estar basada en una diferenciación de índole subjetiva (esto es, en la condición o cualidad del sujeto), sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la que, conforme a nuestra jurisprudencia, se sitúa únicamente en el art. 31.1 CE, precepto que, como ya hemos anticipado, no puede servir a una pretensión en este proceso constitucional al no acoger derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional de conformidad con los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC (entre muchas, SSTC 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6, y 91/2007, de 7 de mayo, FJ 4).

En efecto, tanto la parte actora como la Fiscal imputan a la regulación prevista en el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 tal grado de indeterminación que permite a la Administración Foral, en su aplicación, el establecimiento de diferencias entre empresarios autónomos acogidos al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, según los someta a tributación por el rendimiento real de la actividad económica desarrollada o por el rendimiento derivado de la correcta aplicación de los módulos. No es, pues, la condición o cualidad de los sujetos pasivos la que determina su diferenciación (todos empresarios individuales acogidos al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos), sino una circunstancia objetiva como es el hecho de que el demandante fue incluido en un plan de inspección, que no ha sido impugnado, para someter a los contribuyentes a la tributación conforme a su rendimiento real en lugar de hacerlo en función del rendimiento derivado de la correcta aplicación de los módulos.

Debe rechazarse, sin más, por no tener acceso al recurso de amparo, la pretendida vulneración del derecho a la igualdad denunciada por la parte actora.

4. Considera también la parte demandante que la resolución judicial impugnada ha infringido su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), por falta de motivación, por arbitrariedad y por haberle causado indefensión, puesto que, habiendo alegado la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 por vulnerar los principios de reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133 CE), de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), de igualdad y no discriminación (art. 14 CE), así como, de la regla de armonización fiscal prevista en el art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 13 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico para el País Vasco, sin embargo, la respuesta recibida —por remisión a lo señalado en otra resolución judicial previa— ni contesta a todos los motivos esgrimidos, ni la contestación dada es racional o acertada. De la misma opinión es la Fiscal para quien la Sentencia cuestionada en amparo adolece de importantes déficits de motivación, fundamentalmente porque ha soslayado totalmente el motivo principal de la parte actora relativo a la trasgresión de las normas de armonización fiscal recogidas en el concierto económico para el País Vasco.

La Sentencia impugnada transcribe textualmente los fundamentos de Derecho sexto y séptimo de la Sentencia de la misma Sala de 2 de diciembre de 2011, que se remite, a su vez, a lo sentado en la otra Sentencia de la misma Sala, concretamente, la de 14 de abril de 2010, en el primero de los cuales analiza el contenido y justificación del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, para pasar a continuación a valorar la conformidad del citado precepto reglamentario con los principios del art. 31.1 CE, concluyendo: a) que la citada Norma Foral no quiebra la reserva de ley tributaria, cuyo entronque se encuentra en la disposición adicional primera de la Constitución, en el Estatuto de Autonomía y en el concierto económico, pues esta clase de normas no son desarrollo o complemento de ley alguna sino un suplido de las leyes estatales; b) que tampoco quiebra el principio de igualdad y no discriminación, ni el de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, porque la norma se aplique a todos aquellos a los que se dirige el art. 26.2 sin que tenga que haber una regulación uniforme con el territorio común, pues se trata de una regulación autónoma en el ámbito del territorio foral que deriva del concierto económico y que justifica las diferencias; y el hecho de que no se someta a todos los contribuyentes a los que se dirige la norma a su aplicación no contradice aquellos principios, dado que, como es sabido, no puede defenderse la igualdad en la ilegalidad, en relación con la previsión del art. 26.2, según el cual nunca podrán dejar de someterse a gravamen los rendimientos reales de las actividades económicas acogidas al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulo; y c) que el impuesto sobre la renta es un tributo concertado de normativa autónoma, atribuyendo la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico, capacidad normativa a los Territorios Históricos, con adecuación «a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos», sin que pueda entenderse esta adecuación como una obligación de «trasposición mimética» de la normativa que rige el impuesto en territorio común, tanto más cuando el art. 50.3 de la Ley general tributaria prevé que «las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa», pudiendo establecerse supuestos «en que sea

de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrán, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios», resultando que la Norma Foral potencia la estimación directa y contempla la estimación objetiva, razón por la cual, no se produce la vulneración de la armonización fiscal.

Aunque la forma de razonar la Sentencia impugnada sus respuestas no es la más idónea, pues lo hace por remisión a una resolución judicial cuya previa que, a su vez, se remite a otra resolución cuya previa, sin embargo, no cabe duda de que basta una lectura sosegada de la misma para comprobar cómo el órgano judicial da respuesta a todas las cuestiones planteadas por la parte recurrente, y no solo lo hace forma motivada, sino que pueden apreciarse con claridad los elementos y razones de juicio que permiten conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que han fundamentado su decisión. Se trata, además, de una fundamentación en Derecho, por mucho que la parte actora pueda discrepar de la concreta decisión adoptada, a la que solo imputa la vulneración de su derecho sólo le ha sido contraria a sus intereses, consecuencia de un mal entendido derecho a la satisfacción de sus intereses legítimos o al acierto técnico de la decisión al resolver el fondo del asunto (STC 251/1993, de 19 de julio, FJ 5, y ATC 308/1999, de 13 de diciembre, FJ 3). No hay que olvidar que «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 resulte, no convierte el correspondiente razonamiento judicial en arbitrario o manifiestamente irrazonable ni, menos aún, obliga a este Tribunal a elegir entre las interpretaciones posibles cuál es la que debe prevalecer» (SSTC 108/2013, de 6 de mayo, FJ 5; 99/2005, de 25 de mayo, FJ 3, y 212/2014, de 18 de diciembre, FJ 3).

Debe rechazarse, en consecuencia, la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

5. Imputa también la parte actora a la Sentencia impugnada la vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) al haber rechazado apriorísticamente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad solicitada, sin más argumento que el de que la decisión sobre su planteamiento corresponde en exclusiva a los órganos judiciales. Sobre este particular es necesario efectuar una serie de precisiones:

a) Como hemos señalado recientemente en la STC 222/2015, de 2 de noviembre, FJ 2 (y, posteriormente, también en las SSTC 239/2015, de 30 de noviembre, FJ 2; 240/2015, de 30 de noviembre, FJ 2; 262/2015, de 14 de diciembre, FJ 2; y 263/2015, de 14 de diciembre, FJ 2) aun cuando las Normas Forales fiscales son disposiciones normativas que carecen de rango de ley, desde la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, su eventual declaración de inconstitucionalidad le corresponde en exclusiva al Tribunal Constitucional. En efecto, quedan excluidos del conocimiento de los Tribunales del orden contencioso-administrativo «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» [arts. 9.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 3 d) LJCA]. Y ello porque, desde la entrada en vigor de esa Ley Orgánica 1/2010, corresponde al Tribunal Constitucional no sólo «el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya», sino también resolver «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» (apartado primero de la disposición adicional quinta LOTC).

Según lo que antecede, desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, aunque los órganos jurisdiccionales pueden fiscalizar la validez de las normas forales fiscales, en el caso de considerarlas contrarias a las normas que integran el bloque de la constitucionalidad carecen de competencia para expulsarlas del ordenamiento jurídico, al haber querido sustraer el legislador orgánico al juez ordinario la posibilidad de no aplicar una norma foral fiscal ante un eventual juicio de incompatibilidad con aquel bloque. La depuración de este tipo de normas corresponde de forma exclusiva, a partir de

aquella disposición orgánica, al Tribunal Constitucional, que tiene la competencia y la jurisdicción para declarar, con eficacia *erga omnes*, su eventual inconstitucionalidad. De esta manera, forma parte de las garantías consustanciales a todo proceso judicial en nuestro Ordenamiento, que la eventual declaración de invalidez y consecuente inaplicación de una norma foral fiscal, únicamente pueda realizarse a través de la promoción de la cuestión prejudicial prevista en la disposición adicional quinta LOTC.

b) La Sala cuya sentencia es objeto del presente recurso de amparo consideró, con remisión a la doctrina sentada en su previa Sentencia de 2 de diciembre de 2011, que al tratarse de un recurso indirecto contra una Norma Foral, concretamente, contra su art. 26.2, sólo podría declarar su validez o nulidad cuando fuese competente para el conocimiento en un recurso directo, habiendo dejado de serlo desde la entrada en vigor (a los veinte días de su publicación en el «BOE» de 20 de febrero de 2010) de la reforma operada en la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, por la Ley Orgánica 1/2010 (que introduce una nueva disposición adicional quinta), al residenciarse desde ese momento dicho control en el Tribunal Constitucional. La previsión de la Ley Orgánica 1/2010 no incide, sin embargo, añade la Sala, en los recursos contencioso-administrativos interpuestos con anterioridad a la misma (como así señaló expresamente el ATC 190/2010), como sucedía, a su juicio, con el caso que era objeto de proceso contencioso-administrativo, el cual no sólo se había iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, sino cuya demanda se había formalizado también con anterioridad, razón por la cual, la Sala se consideraba competente para conocer la impugnación indirecta de la Norma Foral 8/1998 y, en su efecto, para el estudio y respuesta de las cuestiones planteadas.

Sucede, sin embargo, que el recurso contencioso-administrativo que ha dado lugar a la Sentencia objeto del presente recurso de amparo se había presentado el día 21 de diciembre de 2011, como así reconoce expresamente en su antecedente de hecho primero la Sentencia impugnada, habiéndose formalizado la demanda el día 20 de marzo de 2012, esto es, una y otra actuación procesal en un momento en el que ya había entrado en vigor la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, razón por la cual, la competencia para conocer de los recursos directos contras las normas forales fiscales estaba ya atribuida a este Tribunal Constitucional. Eso sí, en el supuesto de un control indirecto, a los órganos judiciales les cabía promover, en orden a la eventual inaplicación de las normas forales fiscales por considerarlas contrarias a las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad, una cuestión de inconstitucionalidad ante este Tribunal Constitucional.

Pues bien, el hecho de que el órgano judicial haya errado en su afirmación de que el recurso y su demanda fueron presentados con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, y la circunstancia de que la parte actora haya permanecido silente ante tal incongruencia de la resolución impugnada, no desnaturaliza, en modo alguno, el control que debe efectuar este Tribunal sobre la razonabilidad de la forma en la que decisión judicial cuestionada ha controlado la validez constitucional de la única norma que consideraba aplicable al caso concreto, para despejar cualquier duda sobre si ese control se ha efectuado conforme al nuevo sistema de control de las normas forales fiscales instaurado por aquella Ley Orgánica 1/2010.

c) Forma parte del conjunto de las facultades inherentes a la potestad de juzgar, privativa de los Jueces y Tribunales del Poder Judicial por mandato de la propia Constitución (art. 117.3), la de seleccionar la norma jurídica aplicable al caso concreto, su interpretación y la subsunción en ella de los hechos (SSTC 76/1995, de 22 de mayo, FJ 5, y 173/2002, de 9 de octubre, FJ 10). Ahora bien, una vez seleccionada la norma aplicable al caso concreto, si existiesen dudas sobre su eventual contradicción con las normas que integran el bloque de la constitucionalidad definido en el art. 28 LOTC, al Juez le asisten dos opciones: bien despejar esas dudas mediante la realización, de forma fundada, de un juicio de validez de la norma aplicable; bien, en caso contrario, plantear una cuestión prejudicial sobre su eventual invalidez al Tribunal Constitucional (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, y 262/2015 y 263/2015, de 14 de diciembre, FJ 2 de ambas).

De este modo, desde la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, si un órgano judicial estimase que una norma foral fiscal adolece de posibles vicios de inconstitucional, 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, y 262/2015 y 263/2015, de 14 de diciembre, FJ 2 de ambas).

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). Ahora bien, «el que esta potestad de los Jueces y Tribunales esté configurada de manera exclusiva no significa, en modo alguno, que no deba ser exteriorizado, de manera suficiente y adecuada, el razonamiento que, desde la perspectiva tanto fáctica como jurídica, ha llevado al órgano judicial a la decisión de plantear o no dicha cuestión de inconstitucionalidad, pues no cabe olvidar que la exigencia de motivación de las Sentencias tiene rango constitucional (art. 120 CE)» (STC 35/2002, de 11 de febrero, FJ 3).

d) Como ya se ha señalado anterioridad, la Sala juzgadora considera que el art. 26.2 de la Norma Foral se inserta en la regulación del impuesto sobre la Renta de las personas físicas, que es un tributo concertado de normativa autónoma, respecto del cual la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico, atribuye capacidad normativa a los Territorios Históricos, aunque con adecuación «a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos». Sin embargo, para la Sala esa adecuación no puede entenderse como una obligación de «trasposición mimética» de la normativa que rige el impuesto en territorio común, de manera que, habiendo potenciado la Norma Foral el régimen de estimación directa de bases imponibles, y habiendo contemplado la estimación objetiva por signos, índices y módulo, no existe vulneración alguna de la regla de la armonización fiscal prevista en el art. 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco [o con el art. 4 a) de la anterior Ley 12/1981, de 13 de mayo, también del concierto].

Según lo que antecede, resulta patente que el órgano judicial ha entrado a controlar la validez constitucional de la Norma Foral 8/1998, 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, sin perjuicio de que su razonamiento lo haya sido por remisión a otra previa resolución judicial de la misma Sala que ya había efectuado ese control de validez.

Es obligado rechazar, entonces, que la decisión judicial cuestionada haya vulnerado el derecho de la parte demandante de amparo a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE).

6. Finalmente, la demandante de amparo imputa también a la sentencia impugnada la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) por haber incurrido en incongruencia omisiva al no haber dado respuesta alguna a la alegación relativa a la nulidad de las liquidaciones giradas por tener un contenido imposible. La parte recurrente alegaba en su recurso contencioso-administrativo la nulidad de las liquidaciones practicadas por constituir actos de contenido imposible, al exigir el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 a la Administración tributaria la práctica de una liquidación sobre el

rendimiento real obtenido en la actividad, lo que supone una exigencia de cumplimiento imposible pues, al encontrarse el sujeto afectado en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, carece de libros o registros contables, por no estar obligados legalmente a llevarlos, razón por la cual, no es posible calcular su rendimiento real.

Basta nuevamente con una lectura detenida de la Sentencia impugnada para apreciar razones sobradas por las que el órgano judicial rechaza expresamente este motivo de recurso. En efecto, para la Sala juzgadora la Norma Foral 8/1998 ha venido a potenciar el régimen de estimación directa como método general para la cuantificación de los rendimientos procedentes del desarrollo de actividades económicas, sin perjuicio de que también prevea la aplicación de métodos objetivos para la determinación del rendimiento neto; métodos objetivos con los cuales se persigue tan solo liberar de obligaciones formales a quienes se acojan a ellos, pero con los que se somete igualmente a tributación la diferencia entre los rendimientos reales y los resultantes de la aplicación de estos sistemas. Así las cosas, respecto de «las precisiones que traslada el demandante en relación con que el sistema de módulos implica una reducción sustancial de las obligaciones formales» y que «como consecuencia de la revisión de su declaración, se vería privado de la posibilidad de justificar partidas que serían consideradas ordinariamente como deducibles para la determinación del rendimiento neto», entiende que «quien se acoge al sistema de módulos ya sabe, por la aplicación directa de la Norma que, en su caso, podrá ser requerido en relación con los rendimientos reales y, de ser superiores, a los efectos de contribuir con el exceso de cuota, por lo que en sus manos se encontraba la decisión de arropar los soportes probatorios que consideraba necesarios en el caso de ser precisos a los efectos de configurar la base sobre la que se debería tributar, y en concreto, a los efectos de las deducciones».

Existe, pues, una respuesta expresa, clara y directa sobre el motivo puntualmente articulado. De hecho, tras el incidente de nulidad de actuaciones promovido por la parte actora contra la Sentencia impugnada, el Auto de la misma Sala y Sección de 15 de enero de 2015 reproduce esa misma justificación, apercibiendo a la parte actora de que le ha dado una respuesta explícita a su argumento, tras lo cual la parte actora imputa a la resolución judicial, ahora ante este Tribunal Constitucional, nuevamente una falta de una respuesta expresa que, como se ha podido comprobar, le ha sido dada desde el principio. No cabe duda, pues, como advierte la representación procesal de la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa, de que la queja de la parte actora configura una alegación de vulneración no fundada, que sólo supone una mera disconformidad con lo decidido por el órgano judicial, sin relevancia constitucional alguna, consecuencia de un mal entendido derecho a la satisfacción de sus intereses legítimos o al acierto técnico de la decisión al resolver el fondo del asunto (STC 251/1993, de 19 de julio, FJ 5; y ATC 308/1999, de 13 de diciembre, FJ 3).

#### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar la demanda de amparo interpuesta por don Javier Resa Gaujot.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a dieciocho de enero de dos mil dieciséis.—Adela Asua Batarrita.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Juan José González Rivas.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Ricardo Enríquez Sancho.—Antonio Narváez Rodríguez.—Firmado y rubricado.