



Roj: STSJ PV 3413/2011
Id Cendoj: 48020330022011100581
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 2
Nº de Recurso: 1714/2009
Nº de Resolución: 799/2011
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: ANGEL RUIZ RUIZ
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1714/09
DE Ordinario
SENTENCIA NUMERO 799/2011

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

MAGISTRADOS:

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

DON LUIS VILLARES NAVEIRA

En Bilbao, a dos de diciembre de dos mil once.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1714/09 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugnan:

1º.- *Directamente*, la Resolución de 30 de septiembre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, por el que se desestimaron las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001, interpuestas contra Acuerdos del Subdirector General de Inspección de 25 de noviembre de 2008, por los que se dictaron actas de liquidación de IRPF de los ejercicios 2004 y 2005.

2º.- *Indirectamente*, el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Gipuzkoa.

Son partes en dicho recurso:

- **Demandante**: Don Prudencio, representado por el Procurador don Alberto Arenaza Artabe y dirigido por la Letrada doña Trinidad Primo Varona.

- **Demandada**: Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la Procuradora doña Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado don Ignacio Chacón Pacheco.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. don ÁNGEL RUIZ RUIZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 4 de diciembre de 2009 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Procurador don Alberto Arenaza Artabe actuando en nombre y representación de don Prudencio, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 30 de septiembre de 2009 del Tribunal Económico-

Administrativo Foral de Gipuzkoa, por el que se desestimaron las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , interpuestas contra Acuerdos del Subdirector General de Inspección de 25 de noviembre de 2008, por los que se dictaron actas de liquidación de IRPF de los ejercicios 2004 y 2005; quedando registrado dicho recurso con el número 1714/09.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, previa declaración de nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 8//1998, revoque la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa en sesión de 30 de septiembre de 2009, que desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 y su acumulada, la número NUM001 , y anule y deja sin efecto los acuerdos del Subdirector General de Inspección de fecha 25 de noviembre de 2008, por los que dicta los actos de liquidación del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas de los ejercicios 2004 y 2005.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la cual, desestimando la demanda formulada de adverso, confirme íntegramente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de fecha 30 de septiembre de 2009.

CUARTO.- Por auto de 8 de abril de 2010 se fijó como cuantía del presente recurso la de 91.632,95 euros. Asimismo no habiéndose solicitado por ninguna de las partes el recibimiento a prueba ni estimándolo necesario el Tribunal se acordó el trámite de conclusiones.

QUINTO.- En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.- Por resolución de fecha 22/11/11 se señaló el pasado día 29/11/11 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso y pretensiones del demandante; impugnación indirecta y petición subsidiaria de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 26.2 de la Norma Foral de IRPF 8/1998; cuestión prejudicial en la terminología de la Disposición Adicional Quinta de la LOTC , a tramitar como las cuestiones de inconstitucionalidad.

Don Prudencio impugna en el presente recurso:

1º.- Directamente, la Resolución de 30 de septiembre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, por el que se desestimaron las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , interpuestas contra Acuerdos del Subdirector General de Inspección de 25 de noviembre de 2008, por los que se dictaron actas de liquidación de IRPF de los ejercicios 2004 y 2005.

2º.- Indirectamente, el artículo 26.2 Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Gipuzkoa.

El demandante interesa de la Sala que se dicte sentencia por la que, previa declaración de nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 8/1998 de IRPF, se revoque la resolución del TEAF de 30 de septiembre de 2009 objeto de recurso, para dejar sin efecto los acuerdos del Subdirector General de Inspección de 25 de noviembre de 2008.

Como complemento de esa petición, la demanda incorpora otra subsidiaria y relacionada con ella, para el caso de que la Sala considere, en relación con las modificaciones legislativas que han atribuido el conocimiento de las norma foral tributarias al Tribunal Constitucional, sin perjuicio de que el demandante considere que todavía corresponde su enjuiciamiento a esta Sala, en relación con recurso interpuesto con anterioridad a la publicación de las modificaciones legislativas, para que, no obstante ello, se eleve cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, en relación con el art. 26.2 de la Norma Foral de IRPF 8/1998.

Como la demanda tiene fecha de 4 de marzo de 2010, es por lo que en ella se decía que en tales momentos las reformas legislativas se encontraban en situación de *vacatio legis* , por lo que en aquel momento no habían tomado todavía vigencia.

Las referencias legislativas que hace la demanda al respecto lo es en relación con la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, así como también de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con la que se vino a atribuir al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las normas forales fiscales de los territorios de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, 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 del País Vasco, en concreto, en relación con las identificadas como Normas Forales Fiscales, como así precisó el apartado 2 del Preámbulo de la citada Ley Orgánica 1/2010 .

SEGUNDO.- El Acuerdo recurrido del TEAF.

Tras esas consideraciones que enmarcan el ámbito del debate, y trasladándonos al Acuerdo recurrido, vemos cómo en él se deja recogido, estando al expediente administrativo, que el demandante presentó declaraciones conjuntas de IRPF de los ejercicios 2004 y 2005, en las que declaró el rendimiento de su actividad de transporte de mercancías, aplicando la modalidad de Signos, Índices o Módulos del método de estimación objetiva, arrojando unos resultados en relación con 2004 de -1.278,79 euros y 713 euros en relación con 2005.

Refiere que el 9 de octubre de 2007 la Subdirección General de Inspección notificó inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general, con remisión a las actas de disconformidad que se levantaron, recogiendo la determinación de una cuota a ingresar como consecuencia del aumento de la base imponible, derivada del incremento del rendimiento de la actividad declarado, motivado por la aplicación del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, para trasladar del contenido de las actas que del examen de las facturas aportadas se deducía que el rendimiento neto real obtenido durante los ejercicios 2004 y 2005 ascendió respectivamente a 133.328,25 y 109.327,01 euros.

También señala que el obligado tributario no presentó escrito de alegaciones a las propuestas de liquidación contenidas en las actas, y ello a pesar de que había solicitado ampliación de plazo para su presentación, ampliación rechazada por la Subdirección General de Inspección por Acuerdo de 4 de noviembre de 2008, porque se estimó que no concurrían circunstancias que motivaran la ampliación del plazo de 15 días establecido normativamente para efectuar alegaciones, tras lo que el 25 de noviembre de 2008 el Subdirector General de Inspección dictó los Acuerdos contra los que se dirigieron las reclamaciones económico-administrativas que confirmaron las actas en cuanto a la cuota tributaria determinada en la regularización propuesta.

Al responder al planteamiento central del demandante, de disconformidad con el rendimiento de la actividad empresarial incluido en las liquidaciones impugnadas, se trajo a colación el contenido del art. 26 de la Norma Foral 8/98, de 24 de diciembre de IRPF, sus apartados 1, 2 y 3.

Recoge que el reclamante optó por la determinación del rendimiento neto de su actividad de transporte de mercancías por carretera por la modalidad de Signos, Índices o Módulos, del método de estimación objetiva, para enlazar con las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos, recogidas en el art. 26 de la Norma Foral 8/98, con remisión a sus apartados 1 y 2; retomando el contenido de la letra e) del apartado 2 de las actas, rechaza lo que alegaba el reclamante de que se hubiera seguido para la determinación de los rendimientos reales no a la estimación directa normal sino al procedimiento sectorial, y ello según se recogió porque el importe de gastos computables no coincidía con los que figuraban en los cálculos enviados por fax el 30.4.2008, con remisión al doc. nº 7 del expediente de comprobación en su fase de instrucción, recogiendo que entre ellos sí constaba el límite del 28% por gastos de manutención, a lo que se refería el reclamante, previstos en el art. 23 del Decreto Foral 68/2001 para la determinación del rendimiento en el procedimiento sectorial.

Tras ello, pasó a determinar qué debía entenderse por el concepto de rendimientos reales a los efectos del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, reconociendo que no estaba definida como tal en la normativa del impuesto, asumiendo que debía aplicarse para ello la modalidad normal del método de estimación directa, titulado como régimen general en la normativa del impuesto, así como que porque de acuerdo con el art. 23 de la Norma Foral 8/98 en la modalidad normal serían de aplicación las reglas del art. 21 y lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto de Sociedades, cuyo art. 10 remite al resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio , que en su art. 34 va a establecer que las cuentas anuales deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

En relación con ello se dice que, asimismo, estando al expediente, parece entenderlo también la Inspección Tributaria.

Tras ello, el Acuerdo recurrido, una vez concretado el concepto de rendimientos reales de la actividad económica en los términos referidos por el art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, pasa a analizar su aplicación al caso.

En primer lugar, en relación con consideraciones complementarias, el Acuerdo recurrido asume que cierto era que en las actas y en los informes no se encontraba el detalle de los gastos tenidos en cuenta para la determinación del rendimiento de la actividad, pero concluyó que tal circunstancia no determinaba sin más la nulidad de las liquidaciones, porque con los datos que el reclamante manejaba se deducía fácilmente y por ello no cabía entender que se hubiera causado indefensión, para señalar que podía comprobarse que la diferencia entre el rendimiento que el reclamante calculaba aplicando escrupulosamente el procedimiento sectorial y el imputado por especial ascendía a un importe que coincidía con el de los gastos que se podían denominar estimados, como son los gastos de manutención y el 5% en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación.

También el Tribunal consideró, partiendo de ello, que el rendimiento neto regularizado por la Inspección era correcto, porque con los datos obrantes en el expediente podía identificarse con el rendimiento real referido en el art. 26.2 de la Norma Foral de IRPF, conclusión que se ratificó además porque los datos expuestos en el Acuerdo recurrido venían a corroborar lo indicado sobre que la Inspección no había aplicado el procedimiento sectorial, porque los ingresos y gastos tenidos en cuenta son los que han sido justificados por el reclamante en el procedimiento inspector.

En relación con el alegato del reclamante de que como él llevaba una contabilidad acorde con el Código de Comercio y que por ello la Inspección debía haberlo tenido en cuenta para aplicar la estimación directa normal, y que al no haberlo hecho así las liquidaciones se realizaron en base a rendimientos que no eran el real de la actividad, con remisión a que ello reflejaría unos beneficios de 73.592 euros en 2004 y 65.646,44 euros en 2005, contestó el Acuerdo recurrido con remisión a la contestación que dio la Subdirección General de Inspección de rechazo de la petición de ampliación para efectuar alegaciones, al señalar que los fundamentos que se expusieron en el Acuerdo de denegación de la ampliación harían referencia a la contabilidad, al recoger que el obligado tributario manifestaba que las alegaciones iban a tener por base las cuentas o contabilidad, y que la actuario no los citó porque no existía obligación de llevanza habida cuenta del régimen de determinación de rendimientos que era de aplicación, indicándose que se había podido aportar por el obligado tributario al procedimiento de inspección a lo largo de la fase de instrucción, desde finales de 2007 hasta el trámite de alegaciones, así como que, como debía obrar en su poder, podía examinarla y en su caso aportarla, vertiendo las alegaciones oportunas en la fase procedimental, apreciación ésta de la Subdirección General de Inspección que el TEAF comparte.

En cuanto a la aportación en sede de la reclamación económico-administrativa de documentación que pudo y debió aportarse a las actuaciones inspectoras, se trae a colación la Resolución de 16 de mayo de 2007 del Tribunal Económico-Administrativo Central, en la que se recuerda el criterio de previa resolución de 11 de octubre de 2001, cuando se señaló que admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, porque en el procedimiento inspector la relación administración / administrado presenta un acentuado carácter dialéctico, en que la presencia del obligado o de su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del administrado, que pudo alegar y aportar continuamente todo aquello que a su derecho convenga, con posibilidad de ser verificado y comprobado si se considera necesario por la Inspección.

El Acuerdo recurrido precisó que en todo caso la contabilidad sin más no es prueba suficiente para considerar acreditados los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad, sino que son necesarios los correspondientes soportes documentales, trayendo a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 2009 [- es la de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo, recaída en el recurso 399/2005 -] en la que se recuerda el art. 31 del Código de Comercio respecto al valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables, que será apreciado por los tribunales conforme a las reglas del derecho.

Con ello precisó y ratificó que aunque en el escrito en el que se solicitaba la ampliación del plazo de alegaciones indicó el reclamante que aportaría las cuentas de resultado con su consiguiente soporte de facturas, que lo cierto era que únicamente se habían aportado las cuentas ante el TEAF, a lo que se añadió que en el escrito de interposición de las reclamaciones el reclamante afirmó que "por supuesto las facturas relacionadas en esta contabilidad son las mismas que tuvo la Inspección en sus manos", para precisar en

relación con las facturas aportadas a la Inspección, como se recoge en la diligencia de 18 de diciembre de 2007, la relación de las mismas por ejercicios con sus importes, diligencia suscrita, además de por el actuario, por el representante legal del reclamante ante la Inspección, estando conforme con los hechos y datos y circunstancias, como se recogió en la propia diligencia.

El TEAF concluyó que dado que en las liquidaciones impugnadas se habían tenido en cuenta la totalidad de los gastos cuyas facturas fueron aportadas a la Inspección, según diligencia de 18.12.2007, no procedía la consideración de un importe superior de gastos, por lo que debían confirmarse las liquidaciones impugnadas.

TERCERO.- La demanda.

En relación con las pretensiones y peticiones que en ella se incorporan, a las que nos referíamos en el FJ 1º, traslada seis argumentos o motivos que pasamos a exponer.

1.- En primer lugar, se defiende la *nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 8/1998, de 24 de diciembre, reguladora de IRPF, y, con carácter subsiguiente, la nulidad de las liquidaciones impugnadas porque se giraron en base al mismo*.

Vemos cómo en el fondo se viene a articular una impugnación indirecta del citado art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998.

Para el demandante el art. 26.2 sería nulo porque:

(I) Vulnera los principios constitucionales: (i) de reserva de la ley tributaria o de su homólogo, en el sistema de concierto económico, de reserva de la Norma Foral, con cita de los art. 31.2 y 133 de la Constitución, así como de su Disposición Adicional 1ª; (ii) del de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad del art. 9 de la Constitución y (iii) de igualdad y no discriminación de su art. 14.

(II) Por infringir las reglas de armonización fiscal del art. 3.a) de la Ley de Concierto Económico para el País Vasco, Ley 12/2002, de 23 de mayo.

En relación con ello, en primer lugar se defiende que el establecimiento de las reglas y criterios básicos para la fijación de la base imponible y liquidable de cualquier tributo es materia sometida a reserva de ley, o de norma foral en nuestro caso; se remite la demanda a la doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo, y se trae a colación el art. 8.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, para enlazar con la regulación recogida en las Normas Forales Generales Tributarias, en su momento 1/85, en su art. 10.a), y en la vigente 2/2005 en su art. 7.a).

Se hace alusión al propósito de la reserva legal respecto a la base imponible, respecto a la exigencia de certidumbre sobre la manera en que ha de fijarse y calcularse el importe de la misma para que el contribuyente pueda conocer de antemano la cuantía de la obligación tributaria, por lo que ni la Administración ni tampoco las normas reglamentarias pueden, con carácter discrecional, conformar o establecer los criterios de delimitación de la base imponible y de cuantificación de la deuda.

Tras ello, se trae a colación en qué consiste el método de estimación objetiva, dirigido a determinar la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo, con remisión al contenido del art. 52 de la Ley General Tributaria e idéntica redacción del art. 51 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa 2/2005, para precisar que el ordenamiento jurídico ha configurado dos métodos alternativos, el de estimación directa, de carácter general y dominante, y el sistema de estimación objetiva, que sólo alcanza los supuestos en que la ley lo prevé, además de remarcar su carácter voluntario para los obligados tributarios, para señalar que la tercera modalidad, el método de estimación indirecta sólo opera de manera subsidiaria.

Se remarca en qué consiste la estimación objetiva, para incidir en las singularidades del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, el que está en cuestión, y remarcar partiendo de su contenido que configura un régimen de determinación de la base imponible que no es alternativo a la estimación directa sino que confluye y se superpone a la misma, permitiendo que ambos métodos puedan aplicarse sucesivamente para el cálculo de una misma obligación tributaria, remarcando que la Administración se va a reservar la potestad de excluirla de facto del régimen legal al que se acogió legítimamente el interesado, obligándole a tributar por otro método distinto aquél que eligió voluntariamente.

Se dice que con ello se vulnera la regla de armonización impuesta por el art. 3.a) del Concierto Económico que obliga a los territorios forales a adecuar su normativa a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y concepto, para remitirse a la estimación objetiva según la Ley General Tributaria y ponerla en

relación con el precepto foral que está en cuestión, el art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, por lo que se dice en él el concepto y posición jurídica del método de estimación objetiva queda profundamente alterado respecto a lo previsto en la Ley General Tributaria, considerando que ello justifica la nulidad del precepto foral, porque transmuta de modo significativo y trascendente el texto legal del Estado, con el que se dice debe mantener adecuación y armonía.

Para soportar la denuncia de inseguridad jurídica creada por el art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, se dice que otorga un carácter provisional o cautelar a cualquier cálculo de la deuda tributaria que se efectúe conforme al método de estimación objetiva, quiebra de la seguridad jurídica que lo es con quebranto del art. 9 de la Constitución, y ello porque se dice la autoliquidación, por mucho que se aplique correctamente las reglas de cálculo de la estimación objetiva, puede ser modificada y corregida por aplicación de unos criterios de valoración ajenos a dicho método, por el que legítimamente se optó.

Para la demanda es un precepto que no establece circunstancia, requisito o exigencia de ninguna índole para privar de eficacia al método de estimación objetiva, lo que le lleva al demandante a hablar de decisión que queda al arbitrio y absoluta discrecionalidad de la Administración Foral, sin que exista el más mínimo criterio reglado, que es por lo que le lleva a considerar que se consagra la arbitrariedad, atentando a la seguridad jurídica y también con vulneración del art. 9 de la C.E., remarcando que al permitirse unilateralmente a la Administración prescindir del método de estimación objetiva elegido por el contribuyente con arreglo a la Ley Fiscal, se quebrantan los principios de reserva de ley y de reserva de la norma foral que la Constitución impone para el establecimiento de la regulación de tributos, por lo que se va a concluir que la determinación de la base imponible va a depender en último término de lo que decida con absoluta y total discrecionalidad la Administración.

Como último argumento de la demanda para soportar la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, se dice que se produce con él violación del principio de igualdad del art. 14 de la Constitución, porque la Hacienda Foral guipuzcoana no ha aplicado el precepto ni sometido a inspección a todos los contribuyentes del sector de transporte de mercancías que se han acogido al método de estimación objetivo, sino tan sólo a unos pocos miembros del sector, considerando que por la injustificada diferencia de trato se produce una ilícita discriminación competitiva por razones tributarias, porque la carga tributaria puede variar ostensiblemente entre quienes terminan contribuyendo por estimación objetiva y aquellos que se ven excluidos sin motivo del régimen fiscal, y ello con alusión a la competencia que existe en el sector, que agudizaría la situación de grave crisis económica, enlazando con la desventaja competitiva que la Hacienda genera con su comportamiento de discriminación, que se dice distorsiona la competencia ante situaciones idénticas.

Ello le lleva a la demanda a ratificar la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 y, como se dice, en la medida en que haya sido derogado y sustituido por lo que dispone el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 la nulidad también de este precepto, así como, según se precisa, de cualquier disposición equivalente que pueda ser aprobada en el transcurso del proceso, así como de la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, como se dice para evitar que se pueda continuar aplicando una regla para la determinación de la base imponible en IRPF inconstitucional y contraria a las exigencias de armonización fiscal establecidas en la Ley del Concierto Económico.

Aquí, antes de continuar, indicaremos ya en este momento que esas referencias a peticiones que trascienden del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 deben quedar al margen de la discusión, así la referencia que se hace al art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, porque no es una normativa de aplicación a los ejercicios fiscales de IRPF que están en cuestión, 2004 y 2005, por lo que es ajena a lo que la Sala puede entrar a valorar y decidir en este recurso.

2.- Como segundo argumento, la demanda considera que *la Inspección se ha separado del método de cálculo establecido por la normativa, y aplicó otro aproximativo con el que de ninguna manera se obtenía el rendimiento real de la actividad*.

Precisa el demandante que la liquidación que se practicó no respetó la disposición en la que la Administración pretendía sustentarse, por haber acudido a un método que tendría un elevado componente indiciario y aproximativo, por lo que no permitía conocer el rendimiento real generado por la actividad, para retomar la referencia que se hace en el art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 a rendimiento real, considerando que por él ha de entenderse el resultado de restar a la totalidad de los ingresos de la actividad la totalidad de los gastos necesarios para obtener los ingresos, y por ello el resultado de una contabilidad llevada conforme a las normas del Código de Comercio, que se dice en el ámbito de IRPF va a coincidir con la estimación

directa normal, exigiendo la aplicación de las reglas de cálculo establecidas en la regulación del Impuesto sobre sociedades, con remisión al art. 23, primer párrafo, de la Norma Foral 8/98.

Se va a defender que, en este caso, a pesar de lo que se alude, se va a aplicar la normativa que regula la modalidad simplificada en la estimación directa en el procedimiento sectorial para la actividad de transporte de mercancías por carretera, sistema que se dice poco o nada tiene que ver ni con la contabilidad ni con el rendimiento real obtenido.

En relación con ello, se recoge lo que se plasmó en las actas en cuanto que "a la vista de los datos de rendimientos que resultaban de esta diligencia y de la conformidad manifestada por su representante, el 30 de abril de 2008 se le envió un fax con las liquidaciones resultantes"; el demandante remarca que la conformidad no consta en la diligencia, lo que se niega categóricamente, con remisión al referido fax obrante a los ff. 289 a 292 del expediente, donde se dice se contienen los cálculos de los rendimientos llevados a cabo por la actuario mediante el procedimiento sectorial, para señalar que en él en vez de tenerse en cuenta la totalidad de los gastos deducibles se contemplan únicamente determinados gastos con IVA y un porcentaje indiciario y aleatorio del 28% en concepto de gastos de manutención, considerando que con ello no se pudo estar de acuerdo porque se obviaban muchos gastos deducibles, con referencia a los reales de amortización, financieros, provisiones fiscalmente deducibles, seguros, y parte de los contenidos en las facturas aportadas.

También se dice que ni en las propuestas de actas ni en las actas coinciden las cifras que se comunicaron por fax al demandante, citándose otros gastos diferentes sin indicar su desglose, considerando que estando al expediente no es fácil determinar los gastos aportados que en las liquidaciones se han considerado deducibles.

Con consideraciones complementarias en relación con lo que respondió el Acuerdo recurrido, el demandante insiste en que el resultado imputado por la Inspección no es el real de la actividad, porque en relación con el cómputo de los gastos tenidos en cuenta seguirían faltando no sólo parte de las facturas aportadas sino gastos realmente satisfechos por el demandante, que han de tenerse en cuenta para determinar el beneficio real obtenido que antes nos refería, por lo que se concluye en remarcar que las liquidaciones no se realizaron en base al rendimiento real, único y cierto de la actividad desarrollada por el demandante.

3.- El tercer argumento de la demanda defiende que *la Inspección realizó un trabajo incompleto y denegó la posibilidad de subsanar las deficiencias por no haber desplegado el interesado una actividad que no le era exigible*.

En relación con ello se remarca que el Acuerdo recurrido se cuida de plasmar que el rendimiento imputado sea el real, en concreto, cuando recoge que "con los datos obrantes en el expediente puede identificarse con el rendimiento real", para remarcar que no lo serían.

Se dice que en el expediente no constan las facturas que el demandante aportó a la Inspección y que supuestamente la actuario habría tenido en cuenta para determinar los gastos, señalando que ni siquiera constan las facturas mencionadas en la diligencia de 18 de diciembre, constando sólo fotocopias de algunos gastos de transporte realizados por otras empresas, considerando falsa la aseveración del Acuerdo recurrido de que con la documentación del expediente se llegue al resultado imputado.

Para la demanda si la Inspección no tuvo más datos es porque no los pidió, porque no realizó su trabajo con el debido rigor, así como porque cuando el demandante intentó aportar la contabilidad como prueba irrefutable de que las liquidaciones eran erróneas se le negó la posibilidad.

Se rechaza que sea relevante el argumento en el que se sustentó la denegación de la aportación de la prueba, lo que habría ratificado el Acuerdo recurrido en cuanto a que el demandante pudo aportar la documentación durante la fase instructora de comprobación, al defender que no puede penalizarse al administrado por no haberse anticipado a un resultado de la actuación administrativa y no haber tomado la iniciativa probatoria en oposición a un acto administrativo antes de que éste se haya dictado, recordando la jurisprudencia según la cual la Inspección es la que debe realizar los cálculos requeridos para llegar a la obtención del resultado buscado, por lo que no puede exigirse al comprobado que realice tareas propias de la Inspección y que excedan de su deber de colaboración. En relación con ello se trae a colación lo que se razonó en la sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 2009 (JT 2009/301) [- es la recaída en el recurso 399/2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo -].

Se considera que la Inspección debió requerir al interesado la aportación de la contabilidad, porque era consciente de la existencia de otros gastos diferentes de los contenidos en facturas, para señalar que

aunque no estaba obligado, el recurrente insistió durante el procedimiento en que las numerosas estimaciones o cálculos que la actuario remitía eran exageradas, remitiéndose a las actuaciones llevadas a cabo por el interesado a través de su representante, en relación con la aportación de la documentación que se consideró relevante a tales efectos.

Con ello se concluye que la Inspección además de incumplir, de realizar una comprobación completa y determinar el rendimiento real y de cumplir su obligación de incluir en las diligencias y en las actas el detalle de los gastos tenidos en cuenta, y una explicación de porqué las actas no coincidían con las diligencias, impidió al demandante acreditar lo erróneo de las propuestas de liquidación mediante la aportación de la contabilidad en el único momento en que pudo hacerlo, cuando tuvo conocimiento de los términos en que se pretendían girar las liquidaciones, por lo que se defiende que se restringió el derecho de defensa y de presentar alegaciones, lo que se dice lleva aparejado aportar la documentación que sustentan las alegaciones en estricta observancia de la carga probatoria.

4.- El cuarto alegato de la demanda defiende que *el TEAF realizó el trabajo que la Inspección no llevó a cabo, sanando a posteriori los defectos de las actas, habiendo rehusado entrar a valorar la prueba que se presentó y por ello agravando la indefensión que habría causado la Inspección* .

En relación con el contenido del Acuerdo recurrido, al que nos referíamos en el FJ 2º, se señala que no sería compatible con la decisión de negarse a admitir la documentación aportada con la posición adoptada por el TEAF de completar el expediente y subsanar las deficiencias del procedimiento inspector, supliendo la labor no realizada por la actuario de detallar los cálculos que en contra del Acuerdo recurrido no serían ni inmediatos ni evidentes, para señalar que el Acuerdo recurrido no puede sostener un criterio de no intrusión en procedimientos tributarios para ignorar las argumentaciones del reclamante y romperlo a continuación cuando se trata de dar la razón a la otra parte.

Tras ello, se alude a los medios de prueba y valoración, con remisión al art. 59 del Decreto Foral 41/2006 de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en vía administrativa, con remisión al Código Civil y Ley de Enjuiciamiento Civil, retomando el contenido del art. 283 de ésta en relación con los casos de impertinencia e inutilidad de la actividad probatoria, para tras ello defender que la contabilidad aportada con la reclamación económico-administrativa no se incardinó en ninguno de los supuestos del precepto, por lo que el Acuerdo recurrido al inhibirse y no entrar en valorar la prueba aportada sería contrario al Reglamento, remarcando que además al reclamante nadie le exigió la aportación de la documentación, por lo que no se podía decir que debió aportarla, señalando que tampoco podía defenderse que pudo hacerlo porque cuando lo intentó la Inspección se lo impidió.

En la demanda se hacen valoraciones sobre el valor probatorio de la contabilidad, señalando que no se aportó más documentación porque lo que se pretendía era no ya que el TEAF realizara una segunda inspección cotejando contabilidad con las facturas y los gastos que pudiera exceder de sus competencias, sino que se persiguiera poner de manifiesto que la contabilidad arrojaba un resultado muy diferente del liquidado por la Inspección, contabilidad que no se tuvo en cuenta en relación con el rendimiento real de la actividad, ello para que el TEAF ordenara reabrir la comprobación que en su día no se completó, en orden a asegurar la estricta aplicación de la legalidad.

Para el demandante la contabilidad hacía por sí sola prueba bastante de determinadas partidas de gasto que la Inspección no tuvo en cuenta, con remisión a las amortizaciones y las provisiones, partidas que se dice no se ven respaldadas por facturas sino por la aplicación del Plan General de Contabilidad, por lo que se dice el Acuerdo del TEAF en este ámbito no se sostiene.

Se dice que si el TEAF consideró inexcusable la aportación en sede de la reclamación de los soportes documentales, y si su verdadero interés era la conformidad a derecho de los actos administrativos que revisaba, debió haber ordenado de oficio prueba para que se aportara la totalidad de la documentación de soporte de la contabilidad, con remisión al art. 59.5 del Decreto Foral 41/2006, de 27 de septiembre, cuando se considera necesario para dictar la resolución, señalando que en este caso sí lo era en relación con la cuestión planteada, para señalar que al impedirse al interesado la prueba se le dejó sin posibilidad de defensa, colocando las liquidaciones impugnadas en el mismo plano jurídico que los actos firme por consentidos, porque se impide atacarlos, oponiendo reiterar la negativa a aclarar cuál es el rendimiento real, agravando la indefensión causada por la Inspección.

5.- En el quinto motivo de la demanda, se defiende que *existieron graves irregularidades en el procedimiento inspector, sobre las que el Acuerdo recurrido no se había pronunciado, habiendo sido ignorados completamente* .

En este ámbito la demanda se remite al fax ya referido por el Acuerdo recurrido, fax que consta en el expediente, que se dice contenía dos cifras distintas de rendimientos por ejercicio, 126.413,94 y 101.519,24 euros en 2004 y 108.165,10 y 84.949,49 euros para 2005, para señalar que el fax contenía la propuesta de la Inspección pero no coincidía con el contenido de las actas, incongruencia que se dice se reconoció por el Acuerdo recurrido pero que se soslaya, para señalar que si el rendimiento a imputar es el real de la actividad, éste sólo puede ser uno y no cabe manejar dos cifras diferentes y, en concreto, en este caso tres, como se dice, si se tiene en cuenta que ninguna de las cifras referidas coincidía con la finalmente liquidadas.

También se dice que la Inspección envió al recurrente otro fax, que se ha omitido en el expediente, y del que se acompaña copia como doc. nº 1 de la demanda, en el que se proponían de nuevo dos resultados diferentes, uno si se firmaba en disconformidad y otro inferior si se firmaba en conformidad, proceder que se dice es irregular porque el objeto de la Inspección era exclusivamente determinar el importe del rendimiento real de la actividad en cada ejercicio, sin sanción ni intereses de demora, con remisión al art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, siendo irrelevante la firma en conformidad o disconformidad a los efectos del rendimiento, teniendo relevancia sólo en la graduación de las sanciones, que se dice en este caso en aplicación del artículo no procedían.

Esas circunstancias llevan al demandante a considerar que el resultado imputado en las actas no era el real de la actividad sino que la Inspección utilizó su potestad como medida de presión, práctica ilegal y abusiva que descalificaría la actuación de la actuario, lo que para el demandante explicaría la que califica de ilícita resistencia a admitir alegaciones y pruebas que pudieran poner de manifiesto y privar de eficacia el arbitrario comportamiento, con infracción del art. 9 de la Constitución .

6.- El último argumento de la demanda, el sexto, razona sobre la *ausencia de prueba, sobre los beneficios que las liquidaciones imputaban* .

En este ámbito, en primer lugar, se considera que la falta de prueba fue alegación formulada ante el TEAF sobre la que no se pronunció al guardar silencio, enlazando con la regulación general del art. 101.2 de la Norma Foral General Tributaria en relación con la carga de la prueba, lo que se arroja con lo razonado en la STS de 18 de febrero de 2000 (RJ 2792), valorando precepto de contenido homólogo al del art. 101 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa, en concreto, el art. 114 de la Ley General Tributaria .

Se rechaza que se pueda invocar el valor probatorio de las diligencias recogido en el art. 103 de la Norma Foral General Tributaria, porque la presunción de su legalidad admite prueba en contrario, insistiendo en que en este caso la contabilidad que se aportó, facturas y documentación del expediente acreditarían que las diligencias son incompletas, que contienen errores e inexactitudes, no guardando congruencia con los informes de inspección y con las actas que se firmaron en disconformidad.

Se concluye este pasaje de la demanda ratificando que la documentación del expediente acredita que los rendimientos liquidados no se corresponden con la realidad de la actividad del reclamante, por lo que las liquidaciones deben ser anuladas por no ser conformes a derecho.

En un segundo ámbito se señala que la diligencia en la cual se recogen los gastos que la Inspección tiene en consideración omitió gastos deducibles que se aportaron a la Inspección, sin que exista explicación al respecto.

Ello en relación con omisiones de la diligencia de 18 de diciembre, obrante a los folios 297 y 298 del expediente, en la que se apoyó la Inspección para girar las liquidaciones, y ello en relación con las alegaciones que ya se trasladaron al TEAF y la respuesta que éste dio, para precisar la demanda que se aportan como documentos numerados 3 al 112 copia de las facturas aportadas a la Inspección, que no incluyó en los gastos deducibles, lo que se dice no se sabe si es por error material o por cuestiones jurídicas.

Dice el demandante que comparando dicha documentación con la diligencia quedaría demostrado que las facturas de los proveedores que refiere no fueron tenidas en cuenta pese a que la Inspección las tuvo en su poder, así en relación con 2004 un total de 60.933,79 euros, considerando una relación de 13 proveedores, respecto al 2005, 45.465,34 euros como suma de la relación de ocho proveedores.

El demandante precisa que esos son importes que constan en las facturas ya aportadas y que la Inspección manejó, pero recordando que para llegar al importe real de gastos totales debían añadirse otros a los que ya se ha referido la demanda y que la Inspección no pudo tener en cuenta porque no lo requirió.

En relación con ello se insiste en que la contabilidad que a pesar de no ser obligatoria el demandante llevaba diligentemente, aportándose como doc. nº 2, que se dice fue confeccionada con los datos que fueron

aportados a la Inspección y con los que la Inspección no requirió y cuya presentación impidió; se dice que como el resultado no es el consignado en las actas quedaría probado que como mínimo el resultado de la actividad que la Inspección presume real no era tal.

Con todo ello se concluye en que tanto las liquidaciones como el Acuerdo del TEAF que las confirmó deben ser anuladas, por no ajustadas a derecho, por considerarse acreditado que no se hicieron con base al resultado real de la actividad de los respectivos ejercicios, esto es, 2004 y 2005 de IRPF.

CUARTO.- Contestación de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Se opone a la demanda y va a interesar su desestimación y confirmación del Acuerdo recurrido.

1.- En relación con la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 se hacen referencias a la validez formal y naturaleza de las normas forales en el ámbito tributario, con remisión a distintos pronunciamientos de los tribunales, tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Constitucional, en relación con la regulación recogida en el Concierto Económico, rechazándose los argumentos de la demanda, para señalar que el art. 26.2 en cuestión lo que establece es un principio básico en la cuantificación de la base imponible, en cuanto la aplicación de la estimación objetiva no puede dejar fuera de la base imponible rendimientos obtenidos, lo que viene a significar que el resultado de la aplicación del método se modificará, incrementando o disminuyendo la base imponible y por ello la cuota tributaria declarada, procediendo al cobro de la diferencia o, en su caso, la devolución del exceso ingresado.

La Diputación Foral rechaza la denuncia de inseguridad jurídica por tal precepto, precisando que en las autoliquidaciones tributarias toda cuota calculada por el obligado tributario tiene carácter provisional, estando sujeto a revisión administrativa, como ocurre en el supuesto de autos, lo que no significa inseguridad jurídica dado que lo que existe es una liquidación tributaria provisional sujeta a revisión.

Se rechaza también que el texto consagre la arbitrariedad de la Administración ni que ésta actúe sin criterio reglado, para señalar que lo que el precepto en cuestión establece es que el resultado del método de estimación objetiva debe coincidir con el resultado real de la actividad del obligado tributario, con la consecuencia en caso de discrepancia de la regularización de las cuentas, pero se remarca que la actividad de comprobación de la Administración estará sujeta a la aplicación de las normas reguladoras de IRPF.

La Diputación Foral califica de insólita la imputación que se hace de quiebra del principio de igualdad, en cuanto que la Hacienda Foral no habría aplicado a todos los contribuyentes el precepto, para señalar que, por un lado, la incorrecta aplicación de una norma por parte de la Administración nunca puede llevar como consecuencia la nulidad de la misma, y ello como mera hipótesis de trabajo, y asimismo, por el hecho de que la actuación inspectora y de comprobación no haya sido aplicada con carácter universal a todos los obligados tributarios a los que les resulte aplicable el precepto, se señala que la actuación inspectora respecto al recurrente responde a su inclusión en el plan de inspección existente del denominado "Módulos 2007, contribuyentes módulos: transportes", con remisión al folio 315 del expediente.

Por ello concluye la Diputación Foral que ni en el supuesto de que la actuación de la Hacienda Foral hubiera sido irregular cabría propugnar como consecuencia de ello la nulidad de la disposición legal incorrectamente aplicada.

2.- En segundo lugar, en cuanto al método de cálculo de los rendimientos sujetos a tributación utilizado por la Inspección, esto es, por no aplicar correctamente el art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, en relación con el cálculo del rendimiento real.

En este ámbito la Administración quiere precisar lo que manifiesta el demandante en cuanto a que nunca hubiera prestado su conformidad a los datos consignados por la Inspección, para remitirse al acta obrante al folio 72 del expediente donde se hace constar la aportación de diversa documentación por parte del recurrente, de su representante, recogiendo lo que en ella se lee, así, "dicha documentación fue comprobada y recogida en cuadro resumen de diligencia de fecha 18 de diciembre de 2007" y "a la vista de los datos de rendimientos que resultaban de esta diligencia y de conformidad manifiesta por su representante, el 30-4- 2008 se le envió un fax con las liquidaciones resultantes".

Se dice que las referencias a rendimientos que resultaban de esta diligencia, se refiere a la diligencia citada en el párrafo anterior, la de 18 de diciembre de 2007, por lo que si se acude a dicha diligencia que obra al folio 296 y ss. del expediente se dice que en ella se recogen diversos datos sobre ingresos y gastos derivados de la documentación aportada, así f. 296, y que previa a la firma del representante del recurrente se

hace constar que se firma la diligencia "estando conforme con los hechos, datos y circunstancias expresados anteriormente", así f. 299.

Por ello se dice que no es correcta la afirmación del demandante de que no existió diligencia en la que se mostrara la conformidad con los datos recogidos en la actuación inspectora.

La contestación ratifica la actuación de la Inspección a los efectos de cuantificar el rendimiento real de la actividad económica, a los efectos del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, remitiéndose a los fundamentos de derecho 4º y 5º del Acuerdo del TEAF, a lo que antes nos referíamos.

3.- En relación con el tercer argumento de la demanda, respecto a la consideración de trabajo incompleto de la Inspección, para la contestación se considera inexplicable, sin relación con lo que se señala en la demanda de que no obraría en el expediente las facturas aportadas en la comparecencia de 18 de diciembre de 2007 y que por ello el demandante considera falsa la aseveración del Acuerdo recurrido de que con la documentación del expediente se llega al resultado imputado, para la contestación hay elementos que vienen a desdecir tal aseveración del demandante, y así, precisa que en el expediente no obran las facturas porque según se recoge en la diligencia de 20 de octubre de 2008 (f. 78), la documentación presentada ante la Inspección le fue devuelta al representante del recurrente; en la diligencia de 18 de diciembre de 2007 se recogen los cuadros de ingresos y gastos a tenor de la documentación presentada en tal acto (ff. 296 y ss.) y devuelta posteriormente; se considera incorrecta la afirmación del TEAF según la cual el resultado imputado deviene de los datos y documentos obrantes en el expediente, recordando que no hay que olvidar que tales datos se redactaron con la documentación posteriormente devuelta.

La contestación considera igualmente incorrecta la afirmación del demandante según el cual si la Inspección no tenía más datos es porque no se le expidieron, remitiéndose a la citación de inicio de actuaciones inspectoras (ff. 301 y ss. del expediente) que tenían un alcance general correspondiente a IRPF e IVA, no se ha fijado la comparecencia para el 30 de octubre de 2007, que se produjo en los términos de la diligencia de 18 de diciembre de 2007 (f. 296), en la que se aportó la documentación a la que hacía referencia la diligencia.

Se dice que derivada de la documentación aportada resultaron los datos recogidos en la reiterada diligencia, referentes a ingresos y gastos de los cuales surgió el resultado calculado por la Inspección una vez tenidos en cuenta algunos gastos de personas que posteriormente fueron introducidos.

Se dice Para la Diputación Foral, como la actuación inspectora tenía un carácter general, el obligado tributario entregó la documentación sin que la actuaria tuviera la obligación de requerir más documentación, por lo que se califica de impecable la actuación inspectora.

En cuanto al alegato del demandante de negativa de la Inspección a admitir nuevas alegaciones una vez recibida la regularización, lleva a la contestación a remitirse a la justificación de no proceder a un plazo adicional en relación con lo trasladado por la Subdirectora de la Inspección (f. 60), considerando que era tan sencilla como lo siguiente, si las alegaciones se refieren a la documentación obrante en el expediente ya había sido tenido en cuenta y si se trataba de documentación que no obraba en el expediente y estaba en poder del obligado tributario ya tuvo ocasión de aportarla y no la aportó.

Por ello se ratifica que ni la actuación inspectora fue incompleta, dado que sus consecuencias deviene de los datos investigados y comprobados dentro del expediente, ni la negativa a un plazo adicional para la formación de alegaciones era incorrecta dado que el obligado tributario tuvo tiempo de realizarlas y sin embargo no lo hizo.

4.- En cuanto al cuarto motivo, que en realidad lo es respecto al quinto, sobre la existencia de irregularidades en el procedimiento inspector, la contestación lo niega, se dice que por el hecho de que el demandante aporte un documento manuscrito remitido por la actuaria no puede valorarse como documentos perteneciente al expediente porque se trata de unos contactos tenidos entre las partes, y la prueba de ello sería que se remitió por fax para que fueran comprobados por el representante del recurrente.

En cuanto al contenido del expediente, precisa la Administración que en él se incorporaron los datos resultantes de la diligencia de 18 de diciembre de 2007, más los gastos de personal incorporados posteriormente; en relación con la diferencia entre las cuotas recogidas en el documento y las de las actas, se dice que deviene de que en el borrador remitido no se tuvo en cuenta la reducción por declaración conjunta, reducción que sí se recogió en el acta.

La Administración ratifica que en este caso la actuación inspectora se materializó como consecuencia de la comprobación del rendimiento de la actividad y que por ello se procedió a la regularización de las cuentas, con el cálculo del débito resultante de la investigación a los efectos del art. 26.1 de la Norma Foral 8/98.

5.- En cuanto al quinto motivo de la demanda, que en realidad es sobre el cuarto, sobre los argumentos de la resolución del TEAF objeto de impugnación y del alegato del demandante de falta de prueba, en relación con las conclusiones de la Inspección y ausencia de pronunciamiento del TEAF son alegatos que se rechazan con remisión al fundamento 5º del Acuerdo recurrido, defendiendo que éste sí analizó los elementos utilizados por la Inspección para concluir con el rendimiento calculado, rechazando que sea de aplicación la cita jurisprudencial que hace la demanda, para precisar que la sentencia aludida se refiere a un supuesto en el que el obligado tributario niega los hechos imputados por la Inspección, caso en el que según dicha sentencia la Inspección debe probar tales hechos, cuando en el asunto de autos el obligado tributario no negó los hechos recogidos por la Inspección y no los niega porque deviene de los datos consignados por el propio contribuyente, por lo que se concluye que las conclusiones extraídas por la Inspección son el resultado de los datos consignados en el proceso inspector.

En cuanto a la documentación aportada con la demanda, se dice que en el momento procedimental para su aportación fue durante el proceso inspector, y si no se aportó en dicho momento no sería ya posible tenerla en cuenta en esta litis.

6.- Por último, en cuanto al argumento sexto de la demanda respecto a la negativa del TEAF a valorar nuevas pruebas, ámbito en el que la Administración discrepa de la demanda, porque se dice que tales pruebas debieron y pudieron aportarse dentro del proceso inspector, con remisión a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central referida en el Acuerdo recurrido, porque se dice en la instancia revisora del TEAF no se pueden aportar nuevos documentos no aportados anteriormente, para que la resolución proceda en su caso a rectificar lo actuado por la Inspección, señalando que la negativa del TEAF a valorar la documentación del recurrente se ajustaba a derecho, al indicar que debió presentarse dentro del expediente inspector.

QUINTO.- Precisiones en relación con la impugnación indirecta del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de IRPF de Gipuzkoa; norma foral fiscal y Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero .

El art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de IRPF de Gipuzkoa era el aplicable a los ejercicios de 2004 y 2005, a los que se refiere el acuerdo recurrido del TEAF.

Lo primero que conviene señalar es que debate análogo al presente lo ha resuelto la Sala en la sentencia de 14 de abril de 2010, recaída en el recurso 893/2007 , en relación con precepto de contenido idéntico, en este caso el art. 26.2 de la Norma Foral 35/1998, de 16 de diciembre, de IRPF de Álava.

Como decíamos en dicha sentencia, es necesario hacer una breve referencia a que lo que se está planteando por el demandante es una impugnación indirecta de la citada Norma Foral de IRPF, de su art. 26.2, haciendo uso de las previsiones recogidas en el art. 26 de la LJ , cuando señala, en su punto 1, que además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas fundado en que tales disposiciones no son conformes a derecho, y ello en relación con el argumento primero que traslada el recurrente centrado en la discrepancia con el contenido del art. 26.2 de la Norma Foral de IRPF.

A ello se añade que esta Sala, en el caso de impugnación indirecta de una disposición general, cuando es competente para su conocimiento en recurso directo, debe declarar la validez o nulidad como ordena el art. 27.2 de la LJCA .

Esta precisión la hacemos en este momento porque estamos ante una *Norma Foral fiscal* , en este caso del territorio histórico de Gipuzkoa, aprobada por sus Juntas Generales, que de estar ante 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 Ley Orgánica 1/2010 no incide en los recursos contencioso administrativo 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.

En relación con ello también podemos traer a colación las conclusiones que se desprenden del *Auto de Tribunal Constitucional 190/2010, de 1 de diciembre* , por el que se declaró la falta de jurisdicción del Tribunal Constitucional para conocer de un recurso de casación seguido ante el Tribunal Supremo en relación con las normas forales de Gipuzkoa.

El referido ATC 190/201, en sus FF JJ 2 y 3 razonó como sigue:

< < 2. [...]

Así pues, en una consideración liminar de las reformas legislativas llevadas a cabo por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, cabe concluirse, a los efectos que ahora interesan, que el Tribunal Constitucional tiene atribuido el conocimiento de los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco regulados en la disposición adicional quinta, apartados primero y segundo, de la LOTC , a los que son de aplicación, en materia de interposición, legitimación, tramitación y Sentencia lo establecido, respectivamente, para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad en el Título II LOTC, así como las disposiciones comunes a uno y otro procedimiento de declaración de inconstitucionalidad, ajustándose el parámetro de validez de aquellas normas forales a lo dispuesto también en el art. 28 LOTC para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad. De otra parte, queda excluido el orden jurisdiccional contencioso- administrativo del conocimiento de los recursos directos e indirectos que se interpongan contra dichas normas forales, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional "en los términos establecidos en la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica " [arts. 9.4 in fine LOPJ y 3 d) LJCA].

3. Este Tribunal entiende que el ámbito de su jurisdicción en relación con el control de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya se circunscribe exclusivamente a los recursos y cuestiones regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC que se promuevan contra dichas normas tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. En otras palabras, los únicos procesos a través de los cuales el legislador orgánico ha atribuido al Tribunal Constitucional el control de las normas forales fiscales de los mencionados Territorios Históricos son el recurso y la cuestión contemplados en la mencionada disposición adicional quinta de la LOTC , *resultando efectiva dicha atribución, a falta de una expresa previsión legal en sentido contrario, a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero* .

[...] > > .

Con todo ello hemos de ratificar la improcedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad, cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional, como consecuencia de las reformas introducidas por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en la Ley Orgánica del Poder Judicial y en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, lo que lleva a ratificar que esta Sala mantiene la competencia para conocer la impugnación indirecta de la Norma Foral de IRPF por estar ante un recurso no solo interpuesto con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado el 20 de febrero de 2010, sino también con anterioridad a la formalización de la demanda en la que se formalizó la impugnación indirecta.

De haber concluido que estábamos ante la aplicación de las reformas introducidas por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, y por ello ausencia de competencia de la Sala para conocer la impugnación indirecta de la Norma Foral, las alternativas hubieran sido: (1) aplicarla sin más de no apreciar reparo de constitucionalidad o (2) plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional, para que decidiera sobre su constitucionalidad en el ámbito del bloque de la constitucionalidad del artículo 28.1 de la LOTC .

Al haber concluido que no estamos ante la aplicación de las reformas introducidas por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, por lo que ratificamos la competencia de la Sala para conocer la impugnación indirecta de la Norma Foral, nos lleva a que continuemos con su estudio y respuesta preferente, en el ámbito propio de toda impugnación indirecta de normas, para, en su caso, como se hará, entrar en el estudio de la impugnación directa del Acuerdo del TEAF y de los actos por él confirmados.

SEXTO.- Artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de IRPF de Gipuzkoa .

Una vez expuesto el contenido de los Acuerdos recurridos, así como el planteamiento del demandante y de la Administración demandada en relación con los recursos acumulados a los que da respuesta la sentencia, obligado es partir del contenido y justificación o razón de ser del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de IRPF de Gipuzkoa.

El precepto tiene el contenido que sigue:

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

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

El entendimiento de dicho precepto hace oportuno traer a colación lo que en relación con ello recoge la exposición de motivos, del tenor literal siguiente:

< < [S]e modifica sustancialmente el procedimiento para la determinación de los rendimientos procedentes del desarrollo de actividades económicas. En este sentido se potencia el régimen de estimación directa como método general para su cuantificación por ser el que mejor permite aproximar el beneficio real obtenido al beneficio sometido a tributación, a la vez que posibilita la aplicación de incentivos fiscales a la inversión. A pesar de ello, y en atención a las especiales características de determinados colectivos de contribuyentes, la Norma Foral prevé también la aplicación de métodos objetivos para la determinación del rendimiento neto. Como confirmación de que estos sistemas objetivos persiguen tan sólo liberar de obligaciones formales a quienes puedan acogerse a ellos, la Norma Foral establece el sometimiento a gravamen de la diferencia entre los rendimientos reales y los resultantes de la aplicación de estos sistemas. Asimismo y para incrementar el control sobre esta fuente de renta se establece la obligación, para todos los contribuyentes que obtengan rendimientos de actividades económicas, de presentar una declaración informativa de bienes y derechos de contenido económico de los que sean titulares, salvo que estén obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio > > .

En relación con ello también se presenta oportuno traer a colación lo que recogieron los informes de 20 de octubre de 2008 de la actuario en el curso del expediente en el que recayeron los actos de la Subdirección de Inspección recurridas, tras las actas de disconformidad, cuando en relación con lo debatido respecto al contenido del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, plasmaron: < < [¿] ya el libro blanco para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentado por el Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales en el verano de 1998, en la preparación de la anterior reforma del IRPF, apuntaba que los rendimientos de actividades económicas debían tender a determinarse por el método de estimación directa con carácter general, ya que es el método más respetuoso con los principios de equidad y capacidad económica, al basarse en los resultados reales de la actividad del contribuyente. Las normas forales del impuesto tratan de reducir al máximo la aplicación de métodos objetivos de determinación de los rendimientos netos de las actividades económicas, fomentando la aplicación del método de estimación directa, en consonancia con los criterios que ya se recogían desde los propios orígenes de la reforma foral del impuesto, en el libro blanco mencionado [¿] > > .

Como complemento diremos que esa regulación se ha trasladado a las normas forales de IRPF vigentes tras el ejercicio de 2007, así: en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre

de IRPF, en su art. 30; en el art. 30 la Norma Foral 3/2007, de 28 de enero de IRPF, del Territorio Histórico de Álava y en el art. 29 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre de IRPF, del Territorio Histórico de Bizkaia.

SÉPTIMO.- Determinación del rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos: respuesta a la impugnación indirecta del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998 de IRPF.

En relación con la determinación del rendimiento neto de la estimación objetiva por índices o módulos, para desestimar el planteamiento de la demanda en el ámbito de la impugnación indirecta del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, recogeremos lo que al respecto razonó la Sala en el FJ 10º de la sentencia, ya citada, de 14 de abril de 2010, recaída en el recurso 893/2007, en relación con el art. 26.2 de la Norma Foral 35/1998, de IRPF de Álava, precepto de idéntico contenido; en ella la Sala razonó como sigue, lo que es trasladable al supuesto al que ahora damos respuesta:

< < / Ha de coincidirse con el demandante que el sistema de módulos en el ámbito tributario, por naturaleza, es ajeno a la determinación exacta o real del beneficio neto del sujeto pasivo al que le afecta. Aquí podemos retomar las pautas que en relación con dicho sistema se derivan del ordenamiento jurídico, a ello se refiere el demandante.

/ De la STS de 9 de diciembre de 2003, recaída en el recurso de casación 4546/98, RJ 555, retomaremos de su FJ Cuarto B), como hace el demandante, lo que sigue:

/ < < B) Por lo que respecta a la posible vulneración del artículo 31.1 y concordantes de la CE :

/ Aunque el sistema de estimación objetiva mediante módulos está concebido para la determinación de rendimientos netos o beneficios de la actividad empresarial, de modo que a través de dicho sistema no podrá el empresario cuantificar rendimientos negativos o pérdidas, por muy reales que sean, ello no implica que la Orden aquí cuestionada infrinja el artículo 31.1 de la CE, pues, si se prevé que los rendimientos pueden ser negativos, y se desea exteriorizarlos, el interesado puede optar, con respeto de su capacidad económica, por el sistema de estimación directa (sin que sea factible que, en el régimen de estimación objetiva, se intente exteriorizar tales rendimientos negativos -si bien existen casos excepcionales-, porque tal pretensión desnaturalizaría su contenido y finalidad).

/ No cabe que el Consejo arguya que el método utilizado para la fijación y cuantificación de los módulos adolece de graves defectos (habiendo fijado unilateralmente la Hacienda unas cantidades a pagar sin que haya habido posibilidad de modularlas por parte de los contribuyentes), pues, al respecto, debe partirse de la premisa de que *el régimen de estimación por módulos en el IRPF y simplificado en el IVA es un sistema ajeno a la determinación exacta o real del beneficio neto empresarial*, por lo que la concreción de los módulos ha de hacerse mediante la ponderación de una serie de elementos que, en este caso, compete al Ministerio de Economía y Hacienda. (...) > > .

/ Si ello es así, nos encontramos con que la Norma Foral de IRPF de Álava, la 35/1998, de 16 de diciembre, establece en el art. 26, bajo el título de "Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos", en su punto 1, que podrá regularse reglamentariamente la aplicación a determinados sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, de sistemas de estimación objetiva que cuantifiquen el rendimiento utilizado los signos, índices o módulos, generales o particulares, que para cada sector sean aprobados.

/ Tras ello, el punto 2, que es el que está en cuestión, va a precisar que la aplicación de esta modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, con el complemento de que en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de ésta modalidad de determinación del rendimiento neto, se procederá al ingreso de la cuota correspondiente, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones.

/ Con dicho precepto nos encontramos con que la Norma Foral va a establecer la posibilidad, eso sí, del sistema de estimación objetiva por signos, índices o módulos, pero siempre bajo la precisión de que la aplicación de tal modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, por lo que no se establece un sistema de módulos de estimación objetiva que prescinda, en todo caso, del gravamen de los rendimientos reales de la actividad económica, por lo que la Norma Foral lo que ha querido es gravar los rendimientos reales, sin perjuicio de recoger que en el supuesto en el que se esté en el ámbito de la aplicación de la modalidad por estimación objetiva, cuando se produzcan diferencias entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de la modalidad en

determinación del rendimiento neto, se deba proceder al ingreso de la cuota correspondiente con la precisión de que en ningún caso serán exigibles recargo por ingreso fuera de plazo ni intereses de demora ni sanciones.

/ Esas precisiones quedan ratificadas con la exposición de motivos de la Norma Foral, donde se plasma que se potencia el régimen de estimación directa como método general para su cuantificación, por ser el que mejor permite aproximar el beneficio real obtenido al beneficio sometido a tributación, a la vez que posibilita la aplicación de incentivos fiscales a la inversión, a pesar de lo que, y en relación con las especiales características de determinados colectivos de contribuyentes, prevé la aplicación de métodos objetivos para la determinación del rendimiento neto, tras lo que se precisa en la citada exposición de motivos que como confirmación de que estos sistemas objetivos persiguen tan sólo liberar de obligaciones formales a quienes puedan acogerse a ellos, se establece el sometimiento a gravamen de la diferencia entre rendimientos reales y los resultantes de la aplicación de tales sistemas.

/ Vemos cómo la Norma Foral establece, por tanto, la previsión de que en determinados sectores de la actividad económica, excluidas las actividades profesionales, se pueda configurar bajo el sistema de estimación objetiva, pero sin que excluya el sometimiento a gravamen de los rendimientos reales de la actividad económica, con la singularidad de que de detectarse rendimientos reales superiores, proceda al ingreso de la cuota correspondiente con la singular precisión y en relación con las pautas iniciales del sistema o modalidad de estimación objetiva, de la ausencia de recargos por ingreso fuera de plazo, de intereses de demora o sanciones.

/ Así mismo, por el hecho de que no existieran en el período comprendido, año 2003 a 2005, empresario alguno que acogiéndose al régimen de módulos hubiera declarado un importe sometido a tributación superior al determinado por los módulos, no condiciona la disconformidad a derecho del art. 26.2 de la Norma Foral de IRPF.

/ Tampoco el alegato de que la normativa de territorio común no prevea la posibilidad de regularización a posterior del sujeto pasivo acogido al sistema de módulos, condiciona o soporta la disconformidad a derecho del art. 26.2 de la Norma Foral de IRPF; aquí no es necesario extendernos en que no tiene por qué existir una regulación uniforme con el territorio común y en el ámbito del territorio alavés, en concreto en el ámbito de IRPF, regulación con autonomía derivada del Concierto Económico, que justifica las diferencias, así, en relación con el ciudadano residente en Burgos y otro en Álava, que es ejemplo que traslada el demandante, sin que desde la perspectiva en la que nos encontramos pueda considerarse discriminatorio, dado que el planteamiento que traslada el demandante llevaría a la necesidad de una plena uniformidad, lo que es ajeno a la regulación que se deriva del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, soporte de la potestad normativa en el ámbito tributario y, en concreto, en relación con el Impuesto de las Persona Físicas, en este caso, por las Juntas Generales de Álava.

/ Ha de señalarse que la Administración Foral no decidió suprimir el sistema de módulos, lo mantuvo en los términos que se plasma en el art. 26.2 de la Norma Foral de IRPF, pero con la cautela y precisión, como expresamente se plasmó en el art. 26.2 de la Norma Foral y se justifica y razona sobre la exposición de motivos, en cuanto a que nunca podrá dejarse sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, lo que tiene como consecuencia que quien se somete o está en el ámbito del sistema de estimación objetiva por módulos, ha de tener en cuenta que le será de plena aplicación siempre que los rendimientos reales de la actividad económica no superen los considerados en el ámbito de los signos, índices o módulos, aunque siempre con la garantía o la exclusión del régimen ordinario de que de tener que tributar por el exceso en relación con los rendimientos reales de la actividad económica, en ningún caso le va a ser exigible el recargo por ingreso fuera de plazo, intereses de demora ni sanciones, como se daría en el supuesto ordinario de haber declarado por rendimientos inferiores a los reales.

/ Esa consideración del singular régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, no puede considerarse que atente contra los principios que en el ámbito tributario se derivan del art. 31.1 de la CE, y ello por cuanto que desde la perspectiva de la regulación se aplicará a todos los afectados, a todos los que se dirige el art. 26 de la Norma Foral de IRPF.

/ Para concluir, y en relación con las precisiones que traslada el demandante en relación con que el sistema de módulos implica una reducción sustancial de las obligaciones formales a cumplimentar por parte del contribuyente y que en relación con la aplicación del art. 26.2 de la Norma Foral de IRPF de Álava, 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, y que enlaza con que ello provocaría indefensión, ha de señalarse, en relación con lo que ya hemos anticipado, que el art.

26 de la Norma Foral de IRPF de Álava, al regular el sistema de estimación objetiva por signos, índices o módulos, ya anticipa, desde su entrada en vigor, que en ningún caso se deja sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, por lo 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 que refiere la demanda.

[...] > > .

[- Hasta aquí lo razonado en la sentencia de la sala de 14 de abril de 2010, recaída en el recurso 393/2007 -].

Con esos razonamientos quedan rebatidos en lo fundamental los argumentos que traslada la demanda para soportar la impugnación indirecta del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, debiendo quedar rechazado el alegato de la demanda de quiebra de la reserva de ley tributaria, dado que la propia demanda alude a su homólogo en el sistema de conciertos de la reserva de la norma foral, ello porque por norma foral está regulado el contenido del art. 26.2 que está en cuestión, lo que hace innecesario retomar los pronunciamientos reiterados del Tribunal Supremo y de esta Sala en relación con el rango, a los efectos que nos ocupan, de las normas forales de los Territorios Históricos en el ámbito tributario y que incide, igualmente, en relación con lo que recogió la exposición de motivos de la Ley Orgánica 1/2000, de 19 de febrero, de modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, a la que nos hemos referido; de ella solo trasladaremos la referencia que se hace, en relación con las normas forales fiscales con entronque en la Disposición Adicional 1ª de la Constitución, en el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico, a que las normas forales reguladoras de los distintos impuestos no desarrollan ni complementan ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales y que es por lo que se les va a otorgar un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquéllas.

Lo razonado también excluye relevancia a la denunciada quiebra del principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad del art. 9 de la Constitución, así como del principio de igualdad y no discriminación, porque no puede considerarse que se dé quiebra del principio de igualdad porque no se someta a todos los contribuyentes del sector del transporte a la aplicación del precepto en cuestión, a la legalidad que representa dicho precepto, dado que es sabido y reiterado que no se puede defender la igualdad en la ilegalidad, en este caso en relación con la exigencia que establece el art. 26.2 de la Norma Foral de IRPF, según el cual nunca podrán dejar de someterse a gravamen los rendimientos reales de las actividades económicas, con independencia de la previsión de la determinación de rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos, y siempre, como referíamos, tanto a favor como en contra de sujeto pasivo; cuando los rendimientos reales sean superiores, sobre ellos se deberán tributar, sin que proceda intereses ni sanciones, y cuando los rendimientos son inferiores, se tendrá derecho a la devolución de la diferencia.

En relación con lo que hemos trasladado de lo que la Sala razonó en previa sentencia, también se excluye cualquier relevancia, en este caso, en cuanto a la regulación no estrictamente coincidente en la Ley 58/2003 General Tributaria y en la Ley de IRPF.

Con ello se ratifica el rechazo de la impugnación indirecta del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, por lo que de dicho precepto hemos de partir.

Ello nos introduce ya en el resto de motivos de la demanda que giran en relación con la correcta determinación del rendimiento real de la actividad de transporte del demandante en relación con los ejercicios de 2004 y 2005, una vez que quedó excluida liquidación por el ejercicio de 2003, sobre el que también se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación por la inspección de hacienda.

OCTAVO.- Antecedentes, estando al expediente, en relación con la determinación del rendimiento real de la actividad de transporte de mercancía del demandante, en relación con los ejercicios de 2004 y 2005.

Para responder a los motivos de la demanda en relación con la correcta determinación del rendimiento real de la actividad de transporte del demandante en relación con los ejercicios de 2004 y 2005, es importante remitirnos al expediente de la Hacienda Foral y retomar los datos y trámites más relevantes, que son los siguientes:

1.- El 9 de octubre de 2007 la actuario de la Subdirección General de Inspección de Hacienda trasladó *citación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación* en el ámbito de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, precisando que tenían carácter general en relación con IRPF ejercicio de 2003, 2004 y 2005 e IVA ejercicios 2003, 2004 y 2005.

2.- En el expediente actuó don Manuel Etxebeste Múgica en representación voluntaria de don Prudencio .

3.- El 18 de diciembre de 2007 se formalizó diligencia en la que se dejó constancia de lo que sigue:

(i) Que el 9 de octubre se había citado y notificado para comparecencia a las oficinas el 30 de octubre a las 9:30 horas.

(ii) Que en dicha comparecencia se aportó la siguiente documentación: tres carpetas correspondientes a los ejercicios 2003, 2004 y 2005, conteniendo las facturas emitidas y recibidas, modelos 310 y 391 de IVA, modelo 109 IRPF, modelo 110 y 190 retenciones de trabajo personal, y modelo 347 declaración anual operaciones con terceras personas.

(iii) Que de la comprobación efectuada, de su contenido, se desprendían los datos que plasmó: por un lado, en relación con el ejercicio 2003, que queda al margen de lo que aquí se debate; en relación con el ejercicio de 2004, unos ingresos de 447.557,18 euros, excluido IVA, y unos gastos por un importe total, excluido IVA, de 271.843,37 euros; en relación con el ejercicio de 2005 unos ingresos de 509.447,07 euros, IVA excluido, y unos gastos de 359.217,77 euros.

(iv) Se precisó que durante el ejercicio de 2005 los litros de gasolina adquiridos ascendieron a 182.367,13, desglosando entre distintos suministradores; que en lo que se refería a las facturas se dejaba constancia de determinados datos y, asimismo, se precisó que durante el ejercicio de 2005 se había vendido a Fabrisen S.L., de Zaragoza, la plataforma matrícula-W por importe de 11.015,35 euros, 9.495,99 euros más 1.519,36 en concepto de IVA y ello el 16 de abril.

La diligencia concluyó con el siguiente párrafo: < < y para que así conste se extiende la presente por duplicado, entregándose un ejemplar al compareciente, quien en unión del Actuario sí firma en el lugar y fecha arriba indicados, estando conforme con los hechos, datos y circunstancias expresados anteriormente > > .

La diligencia está firmada por la Inspección, Sagrario , y por el compareciente, Manuel Etxebeste Múgica.

4.- Por diligencia de 19 de septiembre de 2008, la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa en presencia de don Manuel Etxebeste Múgica, como representante del obligado tributario, dejó constancia de que como continuación de las diligencias anteriores el contribuyente afirmó que en las facturas emitidas por él en relación con la actividad empresarial de transporte de mercancías se encontraban en los ejercicios 2003 y 2005 varias de ellas que no tenían la consideración de ingresos y que, en realidad, eran gastos de la actividad, recogiendo que se daba la circunstancia de que en la relación numérica de las facturas emitidas se encontrarían dichas facturas y que, además, tenían el mismo formato y la misma escritura mecanografiada que en el resto de las facturas emitidas por él, facturas que habían sido aportadas a la Inspección por el contribuyente, con remisión a diligencias anteriores y conversaciones telefónicas con el representante del sujeto pasivo, aportando cuadro de las facturas y sus fotocopias conformadas en relación con las que se alegaba que eran gasto y no ingreso de la actividad.

También se recogió que las actuaciones inspectoras continuaron el 19 de junio de 2008, posponiéndose hasta pasadas las vacaciones la nueva comparecencia que había sido realizada el 9 de septiembre de 2008, así como que, posteriormente, y hasta el día de la diligencia, se habían entablado conversaciones telefónicas con el representante autorizado.

5.- De fecha 30 de septiembre de 2008 es la *propuesta de acta del ejercicio de IRPF 2004* , en la que se recoge, respecto a la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario, que no fue aportado ningún libro de contabilidad, pero sí las facturas emitidas y recibidas durante el ejercicio, para plasmar que de las actuaciones practicadas y demás antecedentes resultaba que el sujeto pasivo estaba matriculado en el epígrafe 722 del Impuesto sobre Actividades Económicas, Transporte de mercancías por carretera, así como que el sujeto pasivo había presentado declaración por IRPF con el detalle que se plasmó, recogiendo la fecha de inicio de las actuaciones, el 9 de octubre de 2007, que el 30 de octubre de 2007 se aportó la documentación que antes referíamos, así como. que el 30 de abril de 2008 se envió fax con las liquidaciones resultantes, precisando que desde entonces el representante había solicitado tiempo para hablar con los clientes, habiendo comparecido en diversas ocasiones tanto él como la

hija de los inspeccionados, sin que se hubiera aportado más documentación, habiéndose limitado a mostrar su disconformidad con la liquidación resultante y a realizar manifestaciones que se recogieron ya en la diligencia de 19 de septiembre de 2008.

Tras ello se remitió al art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, al que nos hemos remitido, para traer a colación la modalidad simplificada de la estimación directa en el procedimiento sectorial, que se encontraba regulada por la actividad de transporte de mercancías por carretera en los arts. 19 , 21 , 22 y 23 en el Decreto Foral 68/2001, de 18 de diciembre , por el que se aprobó el Reglamento de IRPF, para concluir que del examen de las facturas aportadas, según constaba en la diligencia de 18 de diciembre de 2007, el rendimiento neto real obtenido durante el ejercicio objeto del acta ascendía a 133.328,25 euros y ello, en lo aquí interesa, en relación con la actividad al considerar ingresos imputables 447.557,18 euros, gastos imputables 314.229,41 euros y rendimiento neto real 133.327,77 euros, proponiéndose liquidación partiendo de esos importes, plasmando la cuota resultante a ingresar de 51.697,53 euros, así como que no resultaban exigibles los intereses de demora ni las sanciones como se desprendía del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98.

De la misma fecha es *propuesta de acta en relación del ejercicio de 2005* , con un contenido análogo y, en concreto, para considerar unos ingresos imputables de 509.447,07 euros, gastos imputables 400.150,06 euros y rendimiento neto real 109.327,01 euros y, en lo que interesa, concluir en un rendimiento neto de la actividad económica de 109.327,01 euros y una cuota a ingresar de 39.935,42 euros, igualmente sin exigencias de intereses de demora ni sanciones en aplicación del art. 26.2 de la Norma Foral de IRPF.

6.- Tras ello el representante del actor presentó escrito ante la Hacienda Foral *el 3 de octubre de 2008* , en el que manifestó la *disconformidad* total con la propuesta de actas, refiriéndose a los tres ejercicios, 2003, 2004 y 2005 de IRPF, y plasmar que *los motivos de la disconformidad los expondría en cuanto la inspección de la Diputación Foral devuelva la documentación entregada hasta el momento, con motivo de la revisión de los citados ejercicios* .

7.- De fecha *20 de octubre de 2008* es el *acta de disconformidad del ejercicio de IRPF de 2004* , integrando el contenido que veíamos de la propuesta y, por ello, considerando unos rendimientos de la actividad económica de 133.327,67 euros.

De la misma fecha, 20 de octubre de 2008, es el *acta de disconformidad de IRPF ejercicio 2005* que, igualmente, trasladó el contenido de la propuesta de acta, en lo que interesa la conclusión de unos rendimientos de la actividad económica de 109.327,01 euros, igualmente, en la consideración de arrastrar los ingresos y gastos que ya se plasmaron en la propuesta.

Las actas de disconformidad iban acompañadas con informe de la Actuaría de 20 de octubre de 2008, al que parcialmente nos referíamos anteriormente.

8.- De fecha *20 de octubre de 2008* también consta diligencia de la Inspección en presencia de don Manuel Etxebeste Múgica como representante, para dejar constancia de la *devolución de la documentación aportada a la Inspección* .

9.- El *31 de octubre de 2008* el representante del demandante, don Manuel Etxebeste Múgica, dirigió escrito a la Subdirección General de Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, con remisión a las actas de disconformidad en relación con los ejercicios de IRPF 2003, 2004 y 2005, al plazo de quince días naturales para efectuar alegaciones, para señalar tras ello que *las alegaciones que se iban a plantear eran las cuentas o contabilidad* , como se decía, perfectamente contabilizadas y la consiguiente presentación de unas cuentas de resultados con su consiguiente soporte de facturas, para concluir señalando que, por motivos totalmente involuntarios al citado Sr. Prudencio , para el día 3 de noviembre de 2008 no le daba tiempo suficiente a completar las citadas alegaciones, que es por lo que se pidió *ampliación del plazo de otros quince días para poderse defender correctamente* presentando, como se decía, las cuentas exactas; dicho documento obra al folio 61 del expediente.

10.- El anterior escrito fue respondido el 4 de noviembre de 2008 por la Subdirectora General de Inspección, rechazando la ampliación de plazo al no observar que concurrieran motivos para el otorgamiento de la ampliación del plazo, precisando que el obligado tributario manifestaba que las alegaciones iban a tener por base las cuentas o contabilidad, remarcando que debió observarse que la referida documentación acreditativa, entre la que figura la contabilidad, que la Actuaría no solicitó porque no existía obligación de llevarla teniendo en cuenta el régimen de determinación de rendimientos de aplicación, precisando que se había podido aportar por el obligado tributario al procedimiento de comprobación e investigación a lo largo de su fase instructora, como se dijo desde finales de 2007, cuando constaba que aportó facturas y otra

documentación, hasta el trámite de alegaciones concedido subsiguiente a la propuesta de acta, precisando que la propuesta de acta, adjunta a la diligencia de 30 de septiembre de 2008, concedió trámite de alegaciones, habiendo indicado en su momento el contribuyente en escrito de 2 de octubre de 2008 que no iba a formular las alegaciones hasta que la Actuaría no entregara la documentación obrante en el expediente, por lo que se concluyó por la Subdirectora General de Inspección que o bien lo relevante para efectuar las alegaciones era la documentación que ya ha sido examinada y obra en el expediente o, de ser otra, obraba en poder del contribuyente que podía examinarla y, en su caso, haberla aportado vertiendo las alegaciones oportunas en esa fase procedimental.

11.- Tras ello cayeron las resoluciones de 25 de noviembre de 2008 de la Subdirección General de Inspección que confirmaron las Actas de IRPF ejercicio 2004 y 2005; en lo que interesa, ratificaron los rendimientos netos de la actividad económica, tras apreciar de oficio una cuestión procedimental relevante en relación con el plazo de las actuaciones, con la exigencia del art. 147 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, que en su punto 1 establece que las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación deberán concluir en el plazo de doce meses contados desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, para apreciar que se había superado dicho plazo, por lo que no había interrumpido la prescripción pero, para concluir, en relación con ambos ejercicios 2004 y 2005, estando al artículo 147 de la Norma Foral 2/2005, apartado 2 letra a), en la confirmación de las actas, al dictar actos de liquidación definitiva.

12.- Fue con el los escritos de interposición de las reclamaciones económicas administrativas, en relación con cada uno de los ejercicios de IPRPF 2004 y 2005, con los que se aportaron copias de documentos contables, en relación con los apartados: cuenta de pérdidas y ganancias; facturas emitidas y facturas recibidas, lo que enlaza con el contenido documental que se aportó con la demanda.

NOVENO.- Determinación del rendimiento real de la actividad de transporte de mercancía del demandante, en relación con los ejercicios de 2004 y 2005.

A continuación, partiendo de los antecedentes referidos en el anterior FJ, responderemos conjuntamente a los motivos de la demanda 2º a 5º que recogimos en el FJ 3º.

Para ello es relevante partir de la regulación que la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa plasma sobre la prueba.

Por un lado, su Artículo 101 sobre << medios, valoración y carga de la prueba >> , según el cual:

<< 1. *En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa .*

2. *En los procedimientos de aplicación de los tributos quien pretenda hacer valer su derecho tiene la carga de probar los hechos constitutivos del mismo .*

3. *En el caso de que los elementos de prueba constaran ya en poder de la Administración tributaria, los obligados tributarios cumplirán su deber de probar con hacer designación concreta de los mismos >> .*

De él es necesario, en este caso, recordar lo que plasma en su punto 2 en cuanto en los procedimientos de aplicación de los tributos quien pretenda hacer valer su derecho tiene la carga de probar los hechos constitutivos del mismo.

También se ha de traer a colación el Artículo 103 en cuanto al << valor probatorio de las diligencias >> donde se señala:

<< 1. *Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario .*

2. *Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho >> .*

Nos quedamos con el contenido del art. 103 en relación con la naturaleza de documentos públicos de las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y de los procedimientos tributarios, además de que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización salvo que se acredite lo contrario, que ha de

ponerse en relación con el principio general de presunción de validez y eficacia de los actos administrativos que recoge con carácter general el art. 57.1 de la Ley 30/92 .

La Sala necesariamente debe concluir que no se ha aportado prueba válida para rebatir las conclusiones del acuerdo recurrido, al que nos remitimos en los términos que en él se razona y que recogíamos en el FJ 2º; ello sin necesidad de insistir en que la sede y tiempo procedimental oportuno para la acreditación lo es en el curso del expediente ante la Hacienda Foral, ante la Inspección en este caso, no existiendo elementos probatorios que puedan conducir a que la conclusión que alcanzó la Actuaría, que plasmó en la propuesta de acta, que se recogió en el acta de disconformidad y que se ratificó por la Subdirección de Inspección, no se ciña a la realidad de los ingresos obtenidos, en concreto al rendimiento neto, partiendo de que, y nos limitamos a los ejercicios de 2004 y 2005, no hay discrepancia respecto a los ingresos, respectivamente, 447.557,18 euros y 509.447,07 euros, existiendo el debate en relación con los gastos a considerar.

Hemos de concluir estando al contenido del expediente y al documento que aporta la demanda como número 1, fotocopia de fax remitido por el Servicio de Inspección, de esa naturaleza partimos, donde se plasman un total de gastos de 314.229,41 en relación con el ejercicio de 2004, al sumar el montante inicial de gastos de 271.843,37 euros, más 5.112,84 por autónomos, 19.881,86 por incentivo de inversión, 13.080 por sueldos y 4.311,34 en concepto de Seguridad Social, alcanzando un total de 314.229,41 euros, por ello un rendimiento neto de 133.327,77 euros, que vemos es la cantidad que ya se plasmó en la propuesta de acta y en el acta y, finalmente, lo que se ratificó por la Subdirección de Inspección.

Igualmente, en relación con el ejercicio de 2005 se parte de unos gastos de 359.217,77 euros, a los que se suman 5.266,20 por autónomos, 17.949,41 incentivos de inversión, 13.080 por sueldos y 4.636 por Seguridad Social, por ello un total de gastos de 400.150,06 euros, alcanzando un rendimiento neto de 109.327,01 euros, cantidad que, asimismo, coincide con la que ya plasmó la propuesta de acta, el acta y la ratificación por la Subdirección de Inspección.

Las actas concluyeron con unas cuotas para los ejercicios de 2004 y 2005, respectivamente de 51.697,53 y 39.935,42 euros, cuando en el documento referido número 1 aportado con la demanda alcanzaban 53.425,53 y 41.691,63.

Todo ello con independencia de que dicho documento refleje en el apartado < < *conformidad* > > 36.429,31 y 28.227,86, en relación con los ejercicios de 2004 y 2005, porque no es relevante para llegar a la disconformidad de la conclusión alcanzada por la inspección, recogida en propuesta de acta, acta de disconformidad y resolución de la Subdirección de Inspección que lo elevó a liquidación definitiva; incluso partiendo de que existiera propuesta en trámite de conformidad con cantidades más favorables para el inspeccionado, que no consta fuera aceptada, no determina que las cuantías finalmente consideradas como rendimiento real de la actividad no sean correctas.

No podemos perder de vista que en relación con las pautas del art. 26.2 de la Norma Foral de IRFP, aplicada en los ejercicios en cuestión, lo determinante es la constatación de los rendimientos reales de la actividad económica, rendimientos reales que se han de alcanzar por la diferencia de ingresos y gastos.

Aquí no cabe sino ratificar las conclusiones de la Inspección, en relación con los ingresos porque no son discutidos, y en cuanto a los gastos porque no existe prueba válida que lleve a que esa conclusión no sea certera a los efectos de determinar el rendimiento.

En relación con la insistencia que se hace por el demandante, que ya se incorporó ante el TEAF en la reclamación económica administrativa, sobre la contabilidad en relación con la documentación que aporta con la demanda, hay que decir que no puede tener la relevancia que pretende, además de ratificar que esa contabilidad en principio no desprende que sea reflejo de la rentabilidad real de la actividad, dado que, inicialmente, no se configura sino como un documento de parte que además, ha de insistirse en ello, no se aportó en el curso de la actuación inspectora, cuando oportunidad tuvo la parte interesada de hacerlo, ya desde la citación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de octubre de 2007, sin perjuicio de dejar constancia que en relación con el régimen tributario de la actividad del demandante no era obligatoria la llevanza de contabilidad, que es a lo que se refirió la Subdirección de Inspección en la respuesta que dio al escrito de ampliación de plazo para efectuar alegaciones, ratificando la Sala, por su coherencia y contundencia, lo que al respecto se plasmó, como recogemos en el punto 10 del FJ 9º, así lo que sigue: < < [¿] o bien lo relevante para efectuar las alegaciones era la documentación que ya ha sido examinada y obra en el expediente o, de ser otra, obraba en poder del contribuyente que podía examinarla y, en su caso, haberla aportado vertiendo las alegaciones oportunas en esa fase procedimental > > .

Además no puede considerarse que se esté ante la traslación de una carga de acreditación de hechos negativos, en este caso hacia el demandante, dado que lo que se trataba de acreditar en el curso del procedimiento de investigación y comprobación eran los rendimientos reales de la actividad, en el ámbito del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98, sin perjuicio de las actuaciones y comunicaciones varias de la parte interesada con la Inspección, como se desprende del expediente.

Por ello, no estamos ante un supuesto de la denominada *probatio diabolica* en relación con la aceptación de hechos negativos, en los términos que razona la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2002, recaída en el recurso de casación 3537/1995, referida por el demandante.

Por último, también se ha de ratificar la conclusión del TEAF en cuanto a la extemporaneidad en la aportación de la contabilidad, además de reiterar que la contabilidad sin más no es prueba suficiente para considerar acreditado los gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de una concreta actividad, como se plasmó en la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 2009, recaída en el recurso 399/2005, a la que también se refiere en otro ámbito la demanda, en relación con la carga de la Inspección a los efectos de integrar la actividad de comprobación.

En relación con la prueba aportada, la Sala no puede sino ratificar la resolución del TEAF, en cuanto a las conclusiones económicas que se derivan de la documentación aportada ante la Inspección, las facturas que se aportaron, siendo relevante la diligencia de 18 de diciembre de 2007 a la que aludíamos al retomar los antecedentes que se desprenden del expediente administrativo, porque recogió la conformidad del representante del recurrente respecto a los hechos, datos y circunstancias que se recogieron, en lo que interesa en relación con las consecuencias que se desprendían de la documentación que aportó el propio interesado a requerimiento de la Inspección, que en lo que interesa [- con independencia del montante de los ingresos en relación con los importes de las facturas, sobre lo que no existe discrepancia -] se plasmaban unos gastos totales, excluido IVA, de 271.843,37 euros, en relación con el ejercicio de 2004 y 359.217,77 en relación con el ejercicio de 2005, que fueron los gastos que vino a considerar finalmente la Inspección y la actuación recurrida, como refleja el documento que aportó la demanda como número 1, en el que además se incrementan en concepto de gastos distintos importes para alcanzar el total de los gastos tenidos en consideración, respectivamente 314.229,41 euros y 400.150,06 euros, para llegar al importe del rendimiento neto considerado, respectivamente, 133.327,77 y 109.327,01, tanto, como decíamos, en la propuesta de acta como en las actas de disconformidad que fueron, finalmente, ratificadas.

No era imperativo a para el TEAF valorar otras pruebas que las que consideró la inspección en relación con el contenido probatorio que incorporaba el expediente [- en relación con la regulación sobre prueba del artículo 59, dentro del Capítulo II, sobre Procedimiento General Económico Administrativo, del Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre -] un expediente en el que no podemos olvidar el demandante tuvo oportunidades de aportar, en momento hábil, toda la documentación que estimó relevante, además de serlo en relación con su propia actividad, por lo que estaba en el dominio y disponibilidad de la prueba a aportar.

DÉCIMO.- Conclusiones.

Por todo ello, (1) por un lado, se ha de desestimar la impugnación indirecta del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de IRPF de Gipuzkoa, vigente en los ejercicios de 2004 y 2005, así como declarar su validez (art. 27.2 LRJCA) y (2) por otro, en relación con el resto de motivos impugnatorios sobre la determinación del rendimiento real de la actividad de transporte del demandante, procede declarar ajustada a derecho (art 70.1 LRJCA) la resolución recurrida del TEAF en relación con los razonamientos que incorporó, que recogíamos en el FJ 2º.

UNDÉCIMO.- Costas.

Estando a los criterios en cuanto a costas del art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, no se hace especial pronunciamiento al no apreciarse temeridad ni mala fe en las partes.

Es por los anteriores fundamentos, por los que este Tribunal pronuncia el siguiente

FALLO

Que, desestimando el **recurso 1714/2009** interpuesto por don Prudencio, representado por el Procurador don Alberto Arenaza Artabe, contra:

1º.- Directamente, la Resolución de 30 de septiembre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, por el que se desestimaron las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , interpuestas contra Acuerdos del Subdirector General de Inspección de 25 de noviembre de 2008, por los que se dictaron actas de liquidación de IRPF de los ejercicios 2004 y 2005.

2º.- Indirectamente, el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Gipuzkoa.

DEBEMOS:

1.- Declarar la validez del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Gipuzkoa.

2.- Declarar ajustada a derecho la Resolución de 30 de septiembre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, por el que se desestimaron las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , interpuestas contra Acuerdos del Subdirector General de Inspección de 25 de noviembre de 2008, por los que se dictaron actas de liquidación de IRPF de los ejercicios 2004 y 2005 y, por ello, desestimar las pretensiones ejercitadas en la demanda.

3.- No efectuar pronunciamiento expreso en cuanto a las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de diez días, contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos exigidos y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el grupo Banesto (Banco Español de Crédito), con nº 4697 0000 93 1714 09, de un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15ª LOPJ).

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

ORN 1714/09 SENT Nº 799/11 2-12-11