



Roj: **STSJ PV 403/2015 - ECLI: ES:TSJPV:2015:403**

Id Cendoj: **48020330022015100059**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **2**

Fecha: **27/01/2015**

Nº de Recurso: **251/2013**

Nº de Resolución: **31/2015**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 251/2013

SENTENCIA NÚMERO 31/2015

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a veintisiete de enero de dos mil quince.

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 **251/2013** y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna la resolución de 8 de enero de 2013 de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que acordó no admitir a trámite la solicitud efectuada por D. Demetrio de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional núm. NUM000 , relativa a IRPF, ejercicio 2005.

Son partes en dicho recurso:

- **Demandante** : D. Demetrio , representado por el Procurador D. Alberto Arenaza Artabe y dirigido por la Letrada D^a. María Carmen Muñoz López.

- **Demandadas** :

*Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la Procuradora D^a. Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado D. Ignacio Chacón Pacheco.

* Juntas Generales de Gipuzkoa, representadas por la Procuradora D^a. Concepción Imaz Nuere y dirigidas por la Letrada D^a. Idoia Cearreta Iturbe.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D^a. ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 12 de abril de 2013 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Procurador D. Alberto Arenaza Artabe, actuando en nombre y representación de D. Demetrio , interpuso recurso contencioso-



administrativo contra la resolución de 8 de enero de 2013 de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos, de la Diputación Foral de Gipuzcoa, que acordó no admitir a trámite la solicitud efectuada por D. Demetrio de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional núm. NUM000 , relativa a IRPF, ejercicio 2005; quedando registrado dicho recurso con el número **251/2013**.

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:

1.- Eleve al TC, previos los trámites procesales oportunos, cuestión de inconstitucionalidad contra el artículo 26 de la Norma Foral 8/1998 y contra el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa, con suspensión del proceso hasta que el TC se pronuncie al respecto.

2.- Subsidiariamente, para el supuesto de que no se aceptase la petición anterior, dicte sentencia mediante la que:

a) anule y deje sin efecto los arts. 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa 2/2005, de 8 de marzo, esto es, la regulación del llamado procedimiento iniciado mediante autoliquidación contenida en tales preceptos, por ser materia de competencia estatal según el art. 149.1.18 CE, y por las demás razones esgrimidas en el FJ 5º de la demanda, y anule en consecuencia la liquidación tributaria impugnada, que se dictó a partir de la tramitación de dicho procedimiento.

b) para el supuesto de que no se estimase tampoco la pretensión precedente, planteada en recurso indirecto contra las disposiciones forales mencionadas, anule y deje sin efecto la Orden Foral recurrida y la liquidación de la que trae causa, por incurrir en los motivos de nulidad de pleno derecho invocados en los FJ1º a 3º de la demanda.

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 que, desestimando la demanda formulada de adverso, confirme íntegramente la resolución de la Jefe del Servicio de Impuestos Directos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 8 de enero de 2013, que inadmite la impugnación de la liquidación tributaria a que se refiere.

CUARTO.- Por Decreto de 17 de septiembre de 2013 se fijó como cuantía del presente recurso la de 44.468,65 euros.

QUINTO.- El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

SEXTO.- En el escrito de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.- Considerándose que con carácter subsidiario se impugna indirectamente la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa 2/2005, de 8 de marzo, se procedió a emplazar a las Juntas Generales de Gipuzkoa para que, si a su derecho conviniere, se personara en legal forma en el presente procedimiento en calidad de demandada, personándose y procediendo a la contestación de la demanda, y, 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 se declare, de conformidad con el art. 69.a de la LJCA la inadmisibilidad del recurso presentado o, subsidiariamente, lo desestime en su integridad, con imposición de costas a la parte actora.

OCTAVO.- Por resolución de fecha 20/01/15 se señaló el pasado día 27/01/15 para la votación y fallo del presente recurso.

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO .- Se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 8 de enero de 2013 de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos, de la Diputación Foral de Gipuzcoa, que acordó no admitir a trámite la solicitud efectuada por D. Demetrio de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional núm. NUM000 , relativa a IRPF, ejercicio 2005.

El recurrente, con fecha 10 de diciembre de 2012, presentó escrito solicitando la iniciación de procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, al amparo del art. 224 de la NF 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en relación con la liquidación provisional NUM000 , relativa a IRPF, ejercicio 2005.

En la demanda el recurrente explica que es transportista autónomo, acogido al método de estimación objetiva singular de módulos. Expuso que con fecha 6.10.09 el Servicio de Gestión de Impuestos Directos de la



Hacienda Foral de Guipúzcoa expidió propuesta de liquidación en relación con el período 2005 de IRPF, proponiendo liquidación provisional por importe de 44.468,65 euros de cuota, en aplicación del art. 26.2 de la NF 8/98. Para ello la Administración tributaria calculó de oficio, examinados los datos obtenidos de terceros, el rendimiento real, que consideró que al menos había sido de 114.274,39 euros. Al no presentarse alegaciones, se giró liquidación provisional núm. NUM001 por el indicado importe. Se presentó recurso de reposición, que se desestimó por extemporáneo el 26 de octubre de 2010.

Como hemos indicado, el 10 de diciembre de 2012 se presenta escrito interesando que se inicie el procedimiento de revisión de actos nulos, que se inadmite por la resolución impugnada.

El recurrente expone sus motivos de discrepancia con la resolución impugnada, por los siguientes argumentos :

a)

Concurre la causa prevista en el art. 224.1.a) NFGT 2/2005, por infracción del principio constitucional de igualdad.

b) Concurre la causa prevista en el art. 224.1.e) de la NFGT 2/2005. El recurrente sostiene que se ha acudido a un procedimiento inadecuado, porque debió acudir al procedimiento de comprobación limitada. Se ha seguido el procedimiento iniciado mediante autoliquidación (arts. 119 a 121 y 125-126 de la NFGT 2/2005), cuando debió acudir al procedimiento de comprobación limitada.

c) Concurre la causa prevista en el art. 224.1.c) de la NFGT 2/2005. Se alega que se trata de una exigencia de cumplimiento imposible, porque, precisamente, una de las características principales del método de estimación objetiva es que no están obligados a llevar libros o registros contables. Por ello es imposible que sin examinar los libros contables (que no está obligado a llevar), pueda concluirse en que el rendimiento real de la actividad es superior. Y la obligación de guardar las facturas o justificantes (art. 106.4 de la NFG 8/1998, no lleva a otra conclusión, porque la determinación del rendimiento real debe realizarse con base en la contabilidad, y el recurrente está exonerado de llevar contabilidad (art. 115.4 NF 10/2006).

d) Se interesa la nulidad del art. 26.2 de la NF 8/1998, de 24 de diciembre, reguladora de IRPF

e) Nulidad del régimen jurídico otorgado al procedimiento iniciado mediante autoliquidación por los arts .119 a 121, y 125 a 126 de la NFGT de Guipuzcoa.

En el suplico de la demanda se interesa, en primer lugar, que se plantee cuestión de inconstitucionalidad contra los artículos 26.2 de la NF 8/1998, de 24 de diciembre, y 30.2 de la NF 10/2006, de 29 de diciembre, con suspensión del proceso hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie al respecto.

Y subsidiariamente, que se anule y dejen sin efecto los arts. 119 a 121 y 126 a 126 de la NFGT 2/2005; y subsidiariamente, "planteada en recurso indirecto contra las disposiciones forales mencionadas, se anule la resolución impugnada, y la liquidación de que trae causa.

SEGUNDO .- Al f. 42 del expediente administrativo, tomo II, consta el escrito dirigido por el Sr. Demetrio promoviendo "expediente especial de revisión". Los motivos en los que se sustenta son:

a) Nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada al amparo del art. 224.1.a) de la NFGT 2/2005, en relación con el art. 62.1.a) de la Ley 30/92 , por infracción del principio constitucional de igualdad.

b) Nulidad de pleno derecho de la liquidación al amparo del art. 224.1.e) de la NFGT en relación con el art. 62.1.e) de la Ley 30/92 , por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

c) Nulidad de la liquidación al amparo del art. 224.1.c) de la NFGT 2/2005, por constituir un acto de contenido imposible, en relación con el art. 62.1.c) de la Ley 30/92 .

d) Nulidad del art. 26.2 de la NF 8/98 de 24 de diciembre, reguladora de IRPF, y subsiguiente nulidad de la liquidación impugnada que se giró en base al mismo.

e) Nulidad del régimen jurídico otorgado al procedimiento iniciado mediante autoliquidación por los artículos 119 a 126 de la NFGT de Guipuzcoa 2/2005.

Es preciso indicar que la resolución impugnada hace referencia en el título del apartado al art. 30.2 de la NF 10/2006, que no era el aplicable al caso, ni el que se invoca por la parte recurrente. En la fundamentación, se hace referencia al art. 26.2 de la NF 8/98, que era el aplicable por razón del tiempo.

TERCERO .-Por STS de 23 de octubre de 2014 (rec. 230/2012) se declaró nulo el art. 26.2 de la NF 9/1998 de 24 de diciembre. Por STSJPV núm. 1/2015, de 13 de enero de 2015, dictada en el recurso contencioso-

administrativo núm. 28/2013 , en un supuesto similar al que nos ocupa, se ha dado respuesta a las cuestiones planteadas. Transcribimos por ello, y asumimos como fundamentación de esta sentencia, los fundamentos jurídicos tercero y cuarto :

<< TERCERO.- Al entrar a responder al recurso, teniendo presente que se ejercita, al amparo del art. 224 NFGT, acción de nulidad de pleno derecho, obligado es comenzar teniendo presente la STS de 23 de octubre de 2014, recaída en el recurso de casación 230/2012 ,interpuesto contra la sentencia de esta Sala recaída en el recurso nº 1714/2009 , que, al estimar impugnación indirecta, ha anulado el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de IRPF de Gipuzkoa.

La STS ha justificado la nulidad, estando a su FJ 2º, porque con el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 << se vulnera el artículo 3 a) de la vigente Ley del Concierto y también del artículo 4 a) de la anterior >> ; ello al no respetarse el concepto de estimación objetiva resultante de la Ley General Tributaria .

Por ello, con carácter previo, debemos despejar lo que se traslada con la demanda en soporte de la solicitud a la Sala para que plantee cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, limitado al art. 26.2 anulado por la STS, porque era el aplicable en los ejercicios de 2002 a 2005, a los que se refiere el presente recurso; recordaremos que por la fecha de interposición del presente recurso jurisdiccional, tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2000, de 19 de febrero , es el Tribunal Constitucional el competente para conocer de las impugnaciones contra las Normas Forales Fiscales, como lo es la de IRPF.

En este momento, sin necesidad de incidir en la potestad del Tribunal para plantear la cuestión, una vez declarada por el Tribunal Supremo la nulidad del art. 26.2, que supone su expulsión del ordenamiento jurídico, ya no cabe debatir sobre su validez, sino ver si la nulidad sobrevenida de la norma tiene incidencia en nuestro recurso.

La Sala debe concluir que la nulidad declarada no tiene relevancia en este supuesto, por estar ante un recurso en el que se recurre la desestimación de solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho [- la tendría de estar ante un recurso directo contra las liquidaciones -].

Debe tenerse presente que la declaración de nulidad de pleno derecho de las normas (art. 62.2 de la Ley 30/1992), ya por la Administración (Art. 102.4 in fine de la Ley 30/1992), ya en sentencia (Art. 72.2 y 73 de la LRJCA), no incide en los previos actos firmes, salvo en relación con los actos de contenido sancionador, que aquí no está en cuestión.

Sobre ello oportuno es tener presentes distintos pronunciamientos del Tribunal Supremo, limitados al ámbito tributario en el que nos encontramos, así:

1. La STS, de 31 de marzo de 2003, recurso de casación nº. 4451/98 , en su FJ 2º razonó como sigue:

<< [¿] la tesis de la recurrente está en contradicción con la doctrina de esta Sala, así las Sentencias que dicha parte recurrida cita (de 19 y 24 de Septiembre de 1998) antes las de 17 de Octubre y 20 de Diciembre de 1996 que invoca la Sentencia recurrida y después las de 17 de Marzo de 2001 , 27 de Marzo y 1 de Junio de 2002 , entre otras muchas.

En la últimamente citada se dice lo siguiente: Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene en doctrina reiterada y completamente consolidada por cientos de sentencias, que la declaración de nulidad de una disposición general, acordada por el Tribunal Supremo, con posterioridad a la fecha en que se dictaron las liquidaciones, cuya devolución se pide, no comporta la nulidad de pleno derecho de las mismas , según establece claramente el artículo 120, apartado 1, de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 , aplicable al caso de autos, que dispone: "1. La estimación de un recurso interpuesto contra una disposición de carácter general implicará la derogación o reforma de dicha disposición, sin perjuicio de que subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma".

Criterio que, en la vigencia actual, se encuentra en el art. 102.4, "in fine" de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , en la redacción de la Ley 4/1999, de 13 de Enero >> .

2. La STS de 3 de abril de 2012, Recurso nº 1207/2008 , que incide en la previa declaración de nulidad parcial de Norma Foral, en este caso del Impuesto de Sociedades de Bizkaia, que en el FJ 3º razonó como sigue:

3.

<< [¿]

En efecto, en virtud de lo que dispone el art. 72.2 las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado el fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada.



A su vez el art. 73 parte del régimen propio de la nulidad y de su retroactividad, existiendo sólo una excepción a la regla general en relación a los actos firmes, al establecer que las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.

En definitiva, no cabe mantener que la anulación de una norma no produce efectos retroactivos, en cuanto la normativa supuestamente infringida consagra los efectos ex tunc de la declaración de nulidad, salvo que afecte a actos firmes .

Esta normativa sigue en este punto a lo que establece el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, debiendo recordarse que dicho Tribunal, en su sentencia de 20 de Febrero de 1989 , sobre tributación conjunta de los cónyuges en el Impuesto sobre la Renta, estableció unas consideraciones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la ley 44/78, que son trasladables en su integridad a la declaración de nulidad que realiza la sentencia de esta Sala de 9 de Diciembre de 2004 , sin que proceda detenerse en el alcance de la norma, favorable o desfavorable para el contribuyente, pues sobre esta distinción no se ha referido el Tribunal Constitucional.

[i] > > .

4. La STS de 4 de abril de 2012, Recurso nº 5301/2008 , que también incide en la previa declaración de nulidad parcial de Norma Foral, en este caso del Impuesto de Sociedades de Bizkaia, que en el FJ 3º razonó como sigue:

5.

< < [i] El motivo debe ser también desestimado, en orden a que respecto al mismo la Sala de instancia debe señalar lo siguiente:

1ª Que en los casos de declaración de nulidad de las disposiciones administrativas generales, la nulidad absoluta es la consecuencia ordinaria que el ordenamiento jurídico anuda a su ilegalidad, de manera que la ineficacia de los reglamentos ilegales es una ineficacia "ex tunc".

2ª En lo que respecta a los artículos 72 y 73 de la Ley de la Jurisdicción , es claro que el principio sentado en el número 2 del primero de los artículos comentados es el de que la anulación del acto o disposición produce efecto para todas las personas afectadas. El artículo 73 sienta el principio general de la ineficacia de la sentencia anulatoria de una disposición general a las sentencias o actos administrativos que la hubiesen aplicado antes de la anulación, con la excepción que había establecido respecto de las sentencias del Tribunal Constitucional el artículo 40 de su Ley Orgánica. Por tanto subsistirán los actos administrativos firmes, así como las situaciones jurídicas derivadas de ellos. El artículo establece que las sentencias "no afectarán por sí mismas".

3º Si como se señala en el recurso, han existido sujetos que se han beneficiado de la norma, por haberse consolidado las liquidaciones correspondientes antes del dictado de la sentencia del Tribunal Supremo, ese motivo no puede servir nunca para extender esa circunstancia al caso de autos, en orden a dejar sin efecto la sentencia del Tribunal Supremo y tampoco puede equipararse la situación del recurrente, como dice la sentencia recurrida, a la de aquellos otros que han cumplimentado los supuestos de la disposición del artículo 60 en términos de la legalidad que han sido administrativamente asumidos y reconocidos por la Administración Tributaria, quedando al socaire de la eliminación posterior de la norma. En consecuencia, no se aprecia que la sentencia de instancia haya aplicado indebidamente los artículos 72 y 73 de la Ley de la Jurisdicción ni que haya vulnerado los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española .

Cabe señalar, en todo caso, que la referencia de la recurrente al devengo como peculiaridad del régimen jurídico del derecho tributario determina, sin duda, el momento que origina la fijación del régimen jurídico aplicable al caso de que se trate, pero de ningún modo da lugar a que de por sí excluya las incidencias que puedan acontecer al sistema normativo en que aquel régimen consista y entre estas incidencias se encuentra la de una eventual declaración de nulidad de pleno derecho del mismo, con las consecuencias que de ellos se derivan en orden a la imposibilidad de su aplicación, a salvo las actuaciones administrativas cuya firmeza aparezca consumada .

[i] > > .

En conclusión, la aplicación de una norma que posteriormente es declarada nula, salvo que en sí misma sea atentatoria a algún derecho fundamental, que no es el caso, no puede soportar la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos que la aplicaron, actos de aplicación que sí serían nulos de pleno derecho tras la declaración de nulidad de la norma con eficacia general para terceros.



Despejada la incidencia de la STS de 23 de octubre de 2014 , continuaremos dando respuesta al resto de argumentos de la demanda, teniendo presente la singularidad del procedimiento en el que recayó la Orden Foral recurrida.

CUARTO. - Como la Sala ha razonado en supuestos análogos al presente [- sentencias 594 y 595, ambas de 27 de noviembre de 2014, recaídas en los recursos 1082/2012 y 1091/2012 -], es preciso indicar que se ha dictado, entre otras, la STSJPV núm. 576/2014 de 21 de noviembre de 2014, en el recurso contencioso-administrativo núm. 1035/2012 ; y STSJPV núm. 577/2012, de igual fecha, en el recurso contencioso-administrativo núm. 1036/2012 , en las que se da respuesta a las cuestiones que se plantean en el presente recurso, que incidieron en ejercicios bajo la vigencia de la NF 10/2006, pero con razonamientos trasladables a nuestro supuesto.

Se transcriben, por ello, se asumen en esta sentencia los fundamentos jurídicos segundo y cuarto de la STSJPV núm. 576/2014 , que se refieren a los motivos concretos que nos ocupan, así:

< < Segundo: Se ejercita por la recurrente al amparo del art. 224 NFGT una acción de nulidad de pleno derecho de la liquidación girada por el IRPF del ejercicio 2008.

El art. 224 NFGT regula el procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno derecho, posibilitando sin sujeción a plazo de prescripción la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios, entre otros, en los supuestos tasados de actos:

< < a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

¿/¿

c) Que tengan un contenido imposible.

¿/¿

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

¿/¿>

Sustenta en primer lugar la nulidad de pleno derecho de la liquidación, ex art. 224.1.a) NFGT, porque a su juicio lesiona el principio de igualdad, y ello por la razón de que sólo al recurrente y a un reducido número de transportistas autónomos por carretera acogidos al sistema voluntario de estimación objetiva singular por módulos, se giró liquidación correctora para hacerles tributar por el rendimiento real, lo que considera discriminatorio, argumentando que con carácter general el rendimiento real es superior al resultante de la aplicación de los módulos.

En el presente motivo se invoca el principio de igualdad en la aplicación de la ley, si bien también se invoca el principio de igualdad en la ley al pretender de la Sala el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, cuestión que se analizará más adelante, respetando el propio orden impugnatorio establecido por la parte recurrente.

La Sala no comparte dicho planteamiento. El principio de igualdad no se ve lesionado por la exclusiva razón alegada por el recurrente, de que sólo se ha girado liquidación correctora gravando el rendimiento real a un reducido número de transportistas que se acogieron a módulos, que el escrito de conclusiones reduce a un porcentaje del 1,08%. Ello es así porque, por definición, la escasez de medios con que cuenta la Administración Tributaria, impone que la revisión de los procedimientos de gestión, y los procedimientos de comprobación e inspección se tramiten respecto de un reducido número de personas, que no podrán alegar por dicha exclusiva razón un trato discriminatorio, ya que en principio todos los afectados pueden ser objeto de comprobación y se hallan por ello en una posición de igualdad en la aplicación de la ley. La cuestión no es que el procedimiento se aplique sólo a unos pocos, sino que la Administración haya seguido en su selección un criterio objetivo, que excluya la predeterminación ad personam, bien mediante la selección aleatoria, u otros modos que objetiven los obligados tributarios a los que se girará la liquidación correctora, lo que no ha sido cuestionado por la demanda.

Además de ello, si el esquema legal que establece el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 permite a ciertos colectivos acogerse al sistema de determinación objetiva, si bien con la cautela de que ello no impedirá someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, el designio de la norma es el sometimiento a gravamen de los rendimientos reales, en concordancia con el deber constitucional que obliga a todos a contribuir al levantamiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (art.31 CE), la invocación del principio de igualdad efectuada por el actor, se hace en la ilegalidad, ya que, afirmando que la aplicación del



sistema de módulos con carácter general determina rendimientos inferiores a los reales, lo que pretende es que no se aplique la norma y se le permita incumplir sus deberes tributarios.

Es cierto que la propia Norma Foral 10/2006 contempla la determinación objetiva de los rendimientos, y que, consecuentemente, no es ilegal hacerlo, pero no debe olvidarse que lo hace con la prevención de que ello no impedirá tributar por los rendimientos reales, y que éstos prevalecen sobre los resultantes de la estimación objetiva, no resultando admisible pretender no hacerlo con fundamento en que la mayoría sujeta a módulos no lo hace.

[...]

Cuarto: Se postula ahora la nulidad de pleno derecho de la liquidación, ex art. 224.1.c) NFGT, por tener un contenido imposible, argumentando que la determinación del rendimiento real es imposible desde el momento en que requiere hacerlo mediante la contabilidad, de cuya llevanza se halla exento quien tributa por módulos de acuerdo con lo dispuesto por el art. 115.4 de la Norma Foral 10/1986.

La doctrina jurisprudencial relativa a la causa de nulidad de los actos por su contenido imposible, de la que da cuenta la STS de 31 de Mayo del 2012 (Rec. 397/2010), establece que ha de tratarse de una imposibilidad física, no jurídica, y originaria, no sobrevenida:

< < En efecto, procede recordar que esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en las sentencias de 19 de mayo de 2000 (RC 647/1995) y de 2 de noviembre de 2004 (RCA 130/2002), ha delimitado el alcance del concepto de acto administrativo de contenido imposible a que alude el artículo 47.1 b) de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, en los siguientes términos:

« [...] La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de Procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (arts. 48.1 LPA y 83.2 de la LJCA); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto. Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste (sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985) . » .

La liquidación no tiene un contenido imposible por la razón alegada, toda vez que el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, no incurre en una aporía, ya que si bien posibilita la determinación objetiva de los rendimientos en ciertos casos, lo hace con la prevención de que ello no impedirá someter a gravamen los rendimientos reales, y de otro lado, el art. 115.4 de la misma, si bien dispensa del deber de llevanza de contabilidad a quienes desarrollen actividades económicas y determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, no obliga a no llevarla, exigiendo en todo caso que deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos, así como los justificantes, en su caso, de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Foral que los apruebe.

De acuerdo con dicho sistema legal, quien voluntariamente determine el rendimiento por módulos, se halla dispensado de la llevanza de contabilidad, pero no viene obligado a ello, de forma que la liquidación correctora que sujete a tributación los rendimientos reales de conformidad con los datos que le consten al propio servicio de gestión, puede ser reconducida a la realidad, en primer lugar por la documentación que preceptivamente ha de conservar y, en segundo lugar, por la contabilidad que opcionalmente pueda llevar precisamente para el caso de que se le practique una declaración correctora. Luego la liquidación que deba practicarse aplicando los rendimientos reales es perfectamente posible, sin perjuicio de las dificultades de prueba que puedan concurrir.

Ni el art.30.2 de la Norma Foral 10/2006 incurre en una aporía, ni la liquidación tiene un contenido imposible, toda vez que la determinación de los rendimientos reales es posible si el interesado obra con la necesaria diligencia, y si no lo hace, se aquieta a las consecuencias de optar por no llevar contabilidad, y no cabrá imputar ni a la norma ni a la Administración tributaria la imposibilidad de determinar los rendimientos reales por la razón de que no lleve contabilidad.

Determinar la capacidad económica del contribuyente en los términos establecidos por cada figura tributaria es el desiderátum legal y la imposibilidad de alcanzarlo por razones imputables al propio contribuyente no denota la irracionalidad de la norma, ni supone la imposibilidad física de liquidar el impuesto > > .



Con ello debemos concluir en el rechazo, ahora, de lo que se pretende con la petición subsidiaria de la demanda, y por ello se rechaza declarar la nulidad de la Orden Foral recurrida.> >

CUARTO .- Sin que proceda expresa imposición de las costas procesales causadas, conforme a lo establecido en el art. 139.1 LJCA , a pesar de la desestimación del recurso, estando a las consideraciones hechas en relación con la STS de 23 de octubre de 2014 (rec. Casación 230/2012).

Por lo expuesto,

FALLAMOS

QUE DEBEMOS DESESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA REPRESENTACIÓN DE D. Demetrio CONTRA LA RESOLUCIÓN DE 8 DE ENERO DE 2013 DE LA JEFA DEL SERVICIO DE GESTIÓN DE IMPUESTOS DIRECTOS, DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZCOA, QUE ACORDÓ NO ADMITIR A TRÁMITE LA SOLICITUD EFECTUADA POR D. Demetrio DE DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL NÚM. NUM000 , RELATIVA A IRPF, EJERCICIO 2005.

SIN QUE PROCEDA EXPRESO PRONUNCIAMIENTO EN CUANTO A LAS COSTAS PROCESALES CAUSADAS.

Esta sentencia es firme y no cabe contra ella recurso ordinario alguno, sin perjuicio de lo cual, las partes podrán interponer los que estimen pertinentes. Conforme dispone el art. 104 de la LJCA , en el plazo de diez días, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo y el testimonio de esta sentencia, a fin de que la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la Administración que en el plazo de 10 días deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el órgano responsable del cumplimiento del fallo.

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