Roj: STSJ PV 4252/2012 - ECLI:ES:TSJPV:2012:4252
Id Cendoj: 48020330022012100599
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 2
Nº de Recurso: 1338/2010
Nº de Resolución: 621/2012
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 1338/2010

SENTENCIA NÚMERO 621/2012

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

MAGISTRADOS:

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

DOÑA MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a veinte de noviembre de dos mil doce.

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 **1338/2010** y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugnan:

1º.- Directamente, la Resolución de 28 de julio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, que desestimó las reclamaciones acumuladas NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 y NUM006 , interpuestas contra las liquidaciones de IRPF, ejercicios de 2004 a 2007, y las sanciones derivadas de las tres últimas, y

2º.- Indirectamente, el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre y el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, ambas de IRPF.

Son partes en dicho recurso:

- **Demandantes** : Don Elias y doña Gema , representados 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 la Letrada doña Ana Ibarburu Aldama.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 6 de octubre de 2010 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que la Procurador don Alberto Arenaza Artabe, actuando en nombre y representación de don Elias y doña Gema , interpusieron recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones identificadas en el encabezamiento; quedando registrado dicho recurso con el número **1338/2010**.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ

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 8/98 y del art. 30.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 10/2006, revoque la resolución dictada por el Tribunal Económica-Administrativo Foral de Gipuzkoa en sesión de 28 de julio de 2010, que desestima las reclamaciones económico- administrativas acumuladas números NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 y NUM006 y anule y deje sin efecto las liquidaciones por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2004, 2005 y 2006.

Asimismo la demanda incorpora en el Otrosí Primero 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, que se eleve ante él cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 26.2 Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre y con el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, de IRPF.

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 declarando la incompetencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para conocer del recurso por corresponder su conocimiento, en exclusiva, al Tribunal Constitucional.

CUARTO.- Por Decreto de 3 de marzo de 2011 se fijó como cuantía del presente recurso la de 601.960 euros, debiendo estarse a lo que el Tribunal fije en sentencia.

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

SEXTO.- Por resolución de fecha 16/11/12 se señaló el pasado día 20/11/12 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 de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 26.2 de la Norma Foral de IRPF 8/1998 y con el artículo 30.2 de la Norma Foral de IRPF 10/2006; cuestión prejudicial en la terminología de la Disposición Adicional Quinta de la LOTC , a tramitar como las cuestiones de inconstitucionalidad.

Don Elias y doña Gema impugnan en el presente recurso:

1º.- Directamente, la Resolución de 28 de julio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, que desestimó las reclamaciones acumuladas NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 y NUM006 , interpuestas contra las liquidaciones de IRPF, ejercicios de 2004 a 2007, y las sanciones derivadas de las tres últimas.

2º.- Indirectamente, el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, y el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, ambas de IRPF.

La Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre era la aplicable a los ejercicios de 2004 a 2006, y el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, al ejercicio de 2007.

Los demandantes interesas de la Sala que se dicte sentencia por la que, previa declaración de nulidad del artículo 26.2 Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre y del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, de IRPF, se revoque la resolución del TEAF objeto de recurso, para dejar sin efecto las liquidaciones; el suplico dela demanda se refiere solo a las de los ejercicios de 2004 a 2006.

Como complemento de esa petición, la demanda incorpora en el Otrsosí Primero, 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, que se eleve ante él cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 26.2 Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre y con el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, de IRPF.

Las referencias legislativas que hace la demanda al respecto lo son 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 .

Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero que entró en vigor antes de la interposición del presente recurso, dado que la interposición es de fecha 15 de junio de 2010; entrada en vigor que incluso fue previa al Acuerdo el TEAF recurrido.

SEGUNDO.- La demanda.

El demandante, en soporte de las pretensiones que referíamos en el FJ 1º, trasladas argumentos varios 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 y del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladoras de IRPF, y, con carácter subsiguiente, la nulidad de las liquidaciones impugnadas porque se giró en base a los mismos* .

Como decíamos al inicio se articula una impugnación indirecta del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, y del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, ambas de IRPF.

Para los demandantes esos preceptos son nulos porque:

(I) Vulneran 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 y del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, que están en cuestión, y resaltar, 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 los artículos cuestionados, se dice que otorgan 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 de ambos preceptos cuestionados, 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 del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 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.

2. **-** En segundo lugar se defiende que los preceptos cuestionados, art. 26.2 y 30.2 de las Normas Forales 8/98 y 10/2006, son, en estrictos términos técnicos, inaplicables.

Se insiste en que dichos preceptos introducen un concepto, el de rendimiento real de la actividad, que la normativa no definiría expresamente, porque la única referencia se encontraría en la exposición de motivos de la Norma Foral 8/98 con ocasión de la explicación de por qué de los sistemas de estimación objetiva, retomando lo que en ella se plasma, a lo que posteriormente nos vamos a referir, para considerar que se desprenden inequívocamente dos conclusiones: en primer lugar, que el rendimiento real se corresponde con lo que obtiene de la aplicación de estimación directa y, en segundo lugar, que la razón única que justifica la introducción del sistema de módulos es liberar de obligaciones formales a quienes puedan acogerse a ella.

En relación con la estimación directa se dice que de las modalidades existentes la que mejor garantiza la cuantificación del rendimiento real es la normal, porque en ella los ingresos y gastos se computan por su efectivo importe sin meter estimación alguna, señalando que la estimación directa normal se identifica con el resultado que arroja la cuenta de resultados de una contabilidad llevada conforme al Código de Comercio y coincide con el resultado que se obtendría de aplicar las reglas de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siendo la referencia que toma el art. 23 de la Norma Foral 8/98 y 28 de la Norma Foral 10/96, de idéntica redacción respecto a la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas de los sujetos pasivos.

Se dice que el correcto cálculo de la estimación directa normal para concretar el rendimiento real de una actividad, a fin de comprobarlo con el declarado por la aplicación de los módulos y, en su caso, proceder a la regularización propuesta por los preceptos cuestionados, requeriría, como en el Impuesto de Sociedades, que se cuantifiquen los ingresos en la totalidad de los gastos de la actividad y también las existencias iniciales y finales del ejercicio de que se trate, considerando que es especialmente importante, incluso en casos en el que la inspección se separa del método idóneo y aplica el sistema de estimación directa simplificada y no el normal para efectuar la regularización, porque, se dice, en este sistema se utilizan cálculos indiciarios computando como gasto un 5% en relación con la directa simplificada ordinaria y 10% directa simplificada especial en concepto de gastos de difícil justificación, eliminando, además, amortizaciones y provisiones, lo que no lleva al resultado exacto de lo que podía paliar el perjuicio al sujeto pasivo, señalando que para la omisión de la variación de existencias no habría corrección posible.

Se recuerda que la normativa no introduce excepción alguna en aplicación de la revisión de los rendimientos en cuestión, manteniendo la exigencia de documentar cualquier gasto o partida que pretendan ser deducidos lo que sí chocaría frontalmente con la reducción a prácticamente 0 de las obligaciones formales exigibles a los contribuyentes a cuyas actividades resulte de aplicación el sistema de estimación objetiva por módulos, obligaciones formales sobre las que retoma el contenido del art. 106 de la Norma Foral, para remarcar de él que no estarían obligados los contribuyentes acogidos al régimen de llevar libros o registros contables en relación con tal impuesto.

Por ello, para la demanda que la normativa permite a los sujetos pasivo optar por calcular la renta obtenida de su actividad mediante el sistema de estimación objetiva por módulos, que conllevaría un beneficio fiscal expresamente buscado por el legislador al eliminar prácticamente la totalidad de las obligaciones formales previstas para el sistema de estimación directa en cualquiera de sus variantes, por lo que quien declara correctamente su rendimientos netos en módulos no tiene que llevar contabilidad ni tiene que guardar acreditación documental distinta de las facturas o justificantes recibidos ni libros de inventario o control de existencias.

Con esa exposición se traslada que al entrar en juego el segundo párrafo de los preceptos cuestionados, 26 y 30 de los arts. 26 y 30 de las Normas Forales de IRPF, cuya aplicación conlleva la comparación de rendimiento declarado conforme a la norma con otro, el real, que, se dice, su importe resulta imposible de calcular sin la documentación en relación con una documentación que la normativa no considera necesaria ni conservarla, por lo que, se dice, el sistema pierde legitimidad, por lo que se volvería absurdo e inaplicable, señala la demanda que sin el inventario no es posible delimitar la variación de existencias que puede implicar tanto mayores rendimientos como menores, así como que sin la totalidad de los gastos la cuenta de resultados arrojará un saldo muy superior al real, señalando que aunque el sujeto pasivo pueda tener sus propios cálculos de los gastos reales de la actividad o haber realizado un inventario exhaustivo, la Administración no le permitía computar tales cifras en el rendimiento si no puede justificarlas, precisando que la única manera de justificarlas es, precisamente, con la documentación que la norma dice que no hace falta y, por ello, se concluye en la inconsistencia de los preceptos, la incongruencia con las motivaciones expresadas por el propio legislador que se califican de notorias.

Por ello, concluye en este ámbito que como la norma exige textualmente que ha de gravarse los rendimientos reales y no una aproximación, cualquier resultado obtenido de la aplicación del segundo párrafo de los preceptos cuestionados sería contraria a derecho, porque, se dice, es técnicamente imposible determinar el rendimiento real de una actividad cuando el sujeto pasivo a fin de acogerse a los rendimientos de simplificación documental, que ello supone, opta previamente por el sistema decimal de estimación objetiva por módulos.

3.- En tercer lugar, razona que *la aplicación del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 y del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 perjudicaría el derecho de la unidad familiar del sujeto pasivo a optar por declarar conjunta o individualmente* , enlazando con el art. 90 de la Norma Foral de IRPF, que regula el derecho de los sujetos pasivos a tributar de manera individual o conjunta, disponiendo que la opción elegida se puede cambiar en tanto no medie una actuación administrativa respecto a la declaración, precepto que, se dice, está justificado ante los sujetos pasivos porque conocen de antemano la totalidad de las rentas que han de declarar, de manera que puesto que en el momento de efectuar sus autoliquidaciones cuentan con todos los elementos necesarios para decidir si declaran individualmente o por el contrario acumulan las rentas de la unidad familiar para tributar por todas ellas conjuntamente, estima lógico y justo que una vez intervenga la Administración la opción ya no pueda cambiarse porque las rentas percibidas, sujetas a tributación, que son un elemento objetivo cierto y conocido por el sujeto tributario, nunca se verían alteradas por una intervención administrativa.

Se dice que lo anterior sería cierto hasta que entra en juego de los preceptos cuestionados, porque a su tenor se alteran las reglas tributarias básicas, lo que, se dice, es una constante de la ecuación tributaria que justifica la inamovilidad de la opción de tributación una vez intervenga la Administración que se convierte en variable sin que, por ello, se ofrezca la correlativa y lógica posibilidad de revisar la decisión tomada por los sujetos pasivos en su día, cuando declararon conforme a la norma exigida.

Por ello, defiende que el hecho de que la base imponible se vea modificada posteriormente, a discreción de la Administración, origina al interesado y a los componentes de su unidad familiar un perjuicio colateral de índole económica de imposible solución, que repercute directamente en la carga tributaria que ha de soportar lo que se enlaza con la que se considera inseguridad jurídica que produce y que atentaría el principio de igualdad que preside la aplicación de los tributos, suponiendo un enriquecimiento injusto de la Administración que recauda así más de lo que le corresponde.

Para la demanda ejemplo práctico de lo anterior sería, precisamente, el caso de autos, pues los miembros de la unidad familiar a la que pertenece el demandante optaron por tributar conjuntamente, porque les resultaba más favorable, sin embargo, con los datos imputados en la liquidación provisional que se impugna, el resultado en tributación conjunta es más gravoso que el que resultaría de tributar de manera individual, por lo que, se dice, la Hacienda se embolsa de tal modo una cantidad mayor de la que hubiera resultado si el interesado, como el resto de los contribuyentes en igualdad de condiciones, hubiera contado desde el principio con los elementos de juicio necesarios para efectuar su opción o cuando menos si a la vista de las nuevas condiciones forzadas por la sorpresiva aplicación del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 y del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, se le hubiera dado la posibilidad de revisar la decisión.

4.- En cuarto lugar razona la demanda sobre la nulidad de la liquidación por quebranto del principio constitucional de igualdad.

Ello enlazando con previos argumentos, insistiendo en que la aplicación de la rectificación de las liquidaciones no había sido generalizado para el sector en el que la parte recurrente opera, así se invoca el art. 14 de la Constitución , violación del principio de igualdad, insistiendo que la Hacienda guipuzcoana no ha aplicado los preceptos cuestionados ni sometido a inspección a todos los contribuyentes del sector de la construcción que se han acogido al método de estimación objetiva, sino solo a unos pocos miembros del sector; se dice que se daría una injustificada e injustificable diferencia de trato ante situaciones iguales, que generaría discriminación competitiva por razones tributarias, porque la cargar fiscal puede variar sensiblemente entre quienes terminen tributando en estimación objetiva y aquéllos que ven excluidos sin motivo de tal régimen fiscal, aludiendo a la desmedida competencia existente en el sector, agudizada en situación de crisis económica como la presenta y la desventaja competitiva que la Hacienda genera con su comportamiento que habría tenido gran impacto, porque el mayor coste fiscal que soportan algunos del miembros sector solo puede ser absorbido para rentabilizar la actividad y evitar pérdidas incrementado los precios, lo que impediría ofertar en igualdad de condiciones, restringiéndose las posibilidades de contratar, en definitiva de desempeñar la actividad.

Se alude a la discriminación y distorsión competitiva que conduciría a la nulidad de las liquidaciones en la medida en que producen a diferencia de trato carente de justificación, ante situaciones jurídicas absolutamente idénticas contribuyentes acogidos lícita y correctamente al método de estimación objetiva, situación que se considera quebranta abiertamente el principio de igualdad plasmado en el art. 14 de la Carta Magna .

TERCERO.- Contestación de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

De conformidad con la letra d) del art. 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , interesa la declaración de incompetencia de este Tribunal, porque no correspondería al orden jurisdiccional contencioso-administrativo el conocimiento, tanto de los recurso directos como indirectos, interpuestos contra normas forales fiscales de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por corresponder en exclusiva al Tribunal Constitucional; en este caso en relación con el art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 y 30.2 de la Norma Foral 10/2006, ambas de IRPF, siendo ambas Normas Forales fiscales.

Por ello se dice que no procede entrar en el tema de fondo, remitiéndose en relación con ello a la sentencia de la sala 255/2010, de 14 de abril .

La Diputación Foral recuerda que el art. 31 de la Constitución establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

CUARTO.- Precisiones en relación con la impugnación indirecta del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998 y del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, ambas de IRPF de Gipuzkoa; normas forales fiscales y Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero .

La Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre era la aplicable a los ejercicios de 2004 a 2006, y el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, al ejercicio de 2007.

Lo primero que conviene señalar es que debate análogo al presente, pero en respuesta a recursos interpuestos antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, lo ha resuelto la Sala en la sentencia 255/2010, de 14 de abril de 2010, recaída en el recurso 893/2007 [- es a la que se refiera la Diputación Foral en su contestación -] 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, lo que hemos reiterado en la sentencia 799/2011, de 2 de diciembre, del recurso 1714/09 , así como mas recientemente en la sentencia 457/2012, de 11 de julio, del recurso 673/10 , en ambos casos en relación con el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de IRPF de Gipuzkoa, uno de los aquí cuestionados.

Como decíamos en ellas lo que se estaba planteando por el demandante era una impugnación indirecta de las citadas Normas Forales 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 Foral8/1998 de IRPF.

A ello venimos añadiendo 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 reiteramos porque estábamos ante Norma Foral fiscal, aprobada por las 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 era 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 concluíamos que quedan excluidos de la competencia de los órganos jurisdiccionales del orden contencioso administrativos 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 que, como ocurrió en el recurso 673/10, sí tiene incidencia en un supuesto como el presente [- lo que no ocurría en dos de los precedentes que hemos traído a colación -] porque se está ante un recurso interpuesto tras la entrada en vigor de la citada Ley Orgánica 1/2010, en el que se está ejercitando por el demandante impugnación indirecta de las Normas Forales de IRPF.

En relación con ello traeremos a colación, como hacíamos en los pronunciamientos previos, 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, como hemos concluido que estamos 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 las Normas Forales 8/1998 y 10/2006, de IRPF de Gipuzkoa, como normas forales fiscales, las alternativas son: (1) aplicarlas sin más, de no apreciar reparo de constitucionalidad o (2) plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional, para que decida sobre su constitucionalidad en al ámbito del bloque de la constitucionalidad del artículo 28.1 de la LOTC .

Ello obliga, a continuación, a entrar en el estudio de lo debatido por la demanda sobre el Artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998 y artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de IRPF de Gipuzkoa.

QUINTO.- Artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998 y artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006 de IRPF de Gipuzkoa.

Una vez expuesto el planteamiento de los demandantes y de la Administración demandada, y lo concluido en el anterior FJ 5º sobre la atribución competencial al Tribunal Constitucional en relación con las Normas Forales Fiscales por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, 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 recogía ya la exposición de motivos de la Norma Foral 8/1998, 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 actuaria 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 [...] >>.

Esa regulación se reitera en el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre de IRPF, también cuestionado.

Regulación que se ha trasladado al resto de las normas forales de IRPF vigentes desde el ejercicio de 2007, al art. 30 la Norma Foral 3/2007, de 28 de enero de IRPF, del Territorio Histórico de Álava y al art. 29 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre de IRPF, del Territorio Histórico de Bizkaia.

SEXTO.-Determinación del rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos: respuesta a los argumentos contra el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998 y 30.2 de la Norma Foral 10/2006 de IRPF de Gipuzkoa.

En relación con la determinación del rendimiento neto de la estimación objetiva por índices o módulos, para rechazar plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional en relación con dichos preceptos, y respondiendo a los alegatos centrales de impugnación del motivo 1º de la demanda que recogemos en el FJ 2º, recuperaremos 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, lo que recuperábamos en el FJ 7º de la sentencia 799/2011, de 2 de diciembre, del recurso 1714/09 , así como en la en la sentencia 457/2012, de 11 de julio, del recurso 673/10 , ambas, como aquí, en relación con el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de IRPF de Gipuzkoa [- a ellas nos hemos referido -]; en la primera 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 at. 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 los pronunciamientos de la Sala que seguimos-].

Con esos razonamientos quedan rebatidos en lo fundamental los argumentos que traslada la demanda contra el art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 y contra el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, 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 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 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 establecen el art. 26.2 y el artículo 30.2 de las Normas Forales de IRPF, según los cuales nunca podrán dejar de someterse a gravamen los rendimientos reales de

las actividades económicos, 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.

SÉPTIMO.- De la dificultad en determinar el rendimiento real no deriva la inconstitucionalidad de los artículos 26.2 y 30.2 de las Normas Forales 8/98 y 10/2006.

En relación con el segundo de los motivos de la demanda, con el que se defiende que los preceptos cuestionados, artículos 26.2 y 30.2 de las Normas Forales 8/98 y 10/2006, son, en estrictos términos técnicos, inaplicables, en los términos que lo exponemos en el FJ 2º, no podemos considerar que, en concreto y en lo que aquí se debate, serán contrarios a la Constitución, presupuesto para plantear la cuestión prejudicial por la Sala ante el Tribunal Constitucional.

En relación con lo que ya hemos razonado en nuestra sentencia, por el hecho de que se prevea en el supuesto diferencia entre el rendimiento real de la actividad respecto a lo tributado en la modalidad de estimación objetiva, como consecuencia de aplicar el mandato de los preceptos cuestionados de que la aplicación de la modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, no puede considerarse que esté en quiebra precepto constitucional alguno, dado que, como señala la Administración, la Diputación Foral en su contestación, en cuanto a cita del art. 31 de la Constitución , lo que, en principio, exige una aplicación estricta del mandato constitucional es contribuir de conformidad con la capacidad económica, ello sin que en este momento, en el ámbito en el que resuelve la Sala, a lo que nos hemos ido refiriendo, pueda concluirse que la dificultad en la determinación del rendimiento real implique reparo constitucional alguno, ello en un supuesto en el que no hay una discrepancia detenida y precisa respecto a las liquidaciones confirmadas por el acuerdo recurrido.

Solo ratificar que, como ya hemos señalado, con carácter previo a los ejercicios fiscales existía la normativa que ya preveía que con independencia de la aplicación de la modalidad de estimación objetiva no se dejarían sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica que, con independencia de las flexibilidades formales en relación con la modalidad de estimación objetiva y la exoneración de llevar y conservar documentación contable, a lo que se refiere la demanda, no podía considerarse que no excluyera la previsión de las normas forales de IRPF, la determinación de gravar los rendimientos reales de la actividad económica, sin perjuicio de que esos rendimientos reales deberían ser acreditados por la Hacienda Foral, de imputar unos rendimientos superiores; las normas forales prevén el gravamen de rendimientos reales de la actividad económica tanto a favor como en contra, aunque no es discutible que lo debatido gira en relación con la imputación de unos rendimientos reales que tienen consecuencias tributarias más gravosas para el sujeto pasivo, sin perjuicio de que la cuota final se deba ingresar sin recargo, sin intereses de demora y sin sanción, como consecuencia de que, en principio, se asume el método o modalidad de estimación objetiva.

Por todo ello, solo cabe ratificar que la dificultad en la determinación de los rendimientos reales, en los términos que se refiere la demanda, además en un supuesto en el que no existe debate sobre su cuantificación, no puede justificar, que es lo único que tiene relevancia en este supuesto en relación con el ámbito de decisión de la Sala [- aunque el planteamiento de la demanda se configura como un auténtico recurso directo contra los precepto aplicados de la normas forales cuestionados -], que estemos ante una normativa que deba declararse inconstitucional, en concreto que determine a la Sala la necesidad de plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional, de los artículos 26.2 y 30.2 de las Normas Forales de IRFF de 1998 y de 2006.

Por todo ello, este alegato de la demanda también ha de ser rechazado.

OCTAVO.- No tiene relevancia anulatoria, en este caso, el alegato referido a la incidencia en el derecho a optar por tributación conjunta o individual.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Pasando al estudio del tercero de los argumentos de la demanda, con el que veíamos, se defiende que la aplicación del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 y del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006 perjudicaría al derecho de la unidad familiar del sujeto pasivo a optar por declarar conjunta o individualmente en relación con el derecho a opción que recoge el art. 90 de la misma, vemos como, en el fondo, se incorpora un argumento más para atacar dichos preceptos, con los argumentos que plasma la demanda en los términos que hemos recogido en el del FJ 2º; en el fondo en relación con preceptos del mismo rango, de la misma Norma Foral en este caso.

Para la Sala esos alegatos no son relevantes para desterrar la validez del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 y del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, enlazando con los argumentos y la conclusión previa de nuestro FJ 6º, porque, a estos efectos, ha de considerarse relevante que los preceptos en cuestión parten de considerar que la aplicación de la modalidad de estimación objetiva nunca puede dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica; por ello, los demandantes, cuando optaron en las autoliquidaciones, ya tuvieron que partir de la regulación en relación con los ingresos de la actividad económica, en este caso de albañilería y pequeños trabajos de construcción, por lo que no podían ignorar que la Hacienda Foral no solo podía, sino que debía, en aplicación dicho régimen jurídico, someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, ello tanto en positivo como en negativo, a favor o en contra, respectivamente, del sujeto pasivo y de la propia Hacienda Foral **.**

Además, también, no se puede desconocer que ni tan siquiera consta que los demandantes trasladaran a la Hacienda Foral su pretensión de modificar la opción sobre la tributación conjunta, para pasar a individual, lo que, en su caso, hubiera generado el oportuno debate jurídico que no se produjo y que se tendría que haber resuelto en una aplicación conjunta e integrada de la Norma Foral de IRPF y de la Norma Foral General Tributaria.

NOVENO.- No se da quiebra del principio de igualdad en los artículos 26.2 de la Norma Foral 8/98 de IRPF y 30.2 de la Norma Foral 10/2006.

El último argumento de la demanda, como veíamos, defiende la nulidad de la liquidación por quebranto del principio constitucional de igualdad.

Vemos, por tanto, ello incide indirectamente en relación con las liquidaciones confirmadas por el acuerdo recurrido por lo que, en principio, quedan al margen, dado que lo que se discute es la nulidad de los artículos 26.2 de la Norma Foral 8/98 de IRPF y 30.2 de la Norma Foral 10/2006, que son los preceptos sobre los que interesa que la Sala plantee cuestión de inconstitucionalidad.

La demanda considera que la nulidad de las liquidaciones estaría soportada en que la Hacienda Foral no ha hecho aplicación de las previsiones de los citados preceptos a la generalidad del colectivo profesional en el que incide sobre el demandante, en este caso en el ámbito de la albañilería y pequeñas construcciones, que es lo que lleva incluso a razonar que supondría una incidencia negativa desde el punto de vista de la competencia en el sector, dado que, si no se exige a todos se perjudica obviamente al sujeto pasivo que con la aplicación del régimen que está en cuestión, esto es, tributar por el rendimiento real de la actividad, en relación con aquéllos a los que no se les aplica porque la aplicación en la modalidad de estimación objetiva supone una tributación significativamente menor.

En este ámbito no es necesario insistir en las pautas en las que se desenvuelve el derecho fundamental a la igualdad, que en este caso, dado el planteamiento de la demanda, lo sería en aplicación de la norma por parte de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, por no aplicar a todos el gravamen por los rendimientos reales de la actividad económica, situación de partida que no puede implicar que disconforme a derecho sean las liquidaciones cuando respecto a la parte actora se aplica el rendimiento real en la tributación por IRPF, porque el mandato de las normas forales de IRPF es ese, porque, como expresamente plasman los preceptos a los que nos venimos refiriendo, nunca pueden dejarse sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, por lo que si la Hacienda Foral somete a gravamen los rendimientos de la actividad económica no puede considerarse sino que ha hecho aplicación de la norma.

Por el hecho de que no se haya aplicado a todo el colectivo de profesionales de la albañilería en el territorio histórico de Gipuzkoa, no puede implicar la disconformidad a derecho de las liquidaciones practicadas a la parte actora, no puede considerarse que implique violación del derecho fundamental a la igualdad, porque, efectivamente, lo que hubiera procedido, en aplicación de las previsiones normativas, era someter a gravamen todos los rendimientos reales de la actividad económica, y ello porque por el hecho de que no se haya hecho así con la generalidad del colectivo profesional al que pertenece el demandante no puede llevar aparejada la nulidad de las liquidaciones confirmadas por el acuerdo recurrido, como no lo sería por el hecho de que

alguien defienda la nulidad de su liquidación porque la Administración no liquide a otro sujeto pasivo que se pueda considerar en situación idéntica o análoga.

Por todo ello, desde esta perspectiva también ha de rechazarse los planteamientos de la demanda, el último de los motivos que en ella se incorpora.

DÉCIMO.- Conclusiones y costas.

Por tanto, como conclusiones, por un lado, se rechaza el planteamiento de cuestión ante el Tribunal Constitucional en relación con los arts. 26.2 y 30.2, respectivamente, de la Norma Foral 8/98 y 10/2006 de IRFP de Gipuzkoa y, por otro, derivada de la anterior, en relación con las pretensiones sustantivas, se desestima el recurso porque el acto recurrido los aplicó.

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, en respuesta al **recurso 1338/2010** interpuesto por don Elias y doña Gema , contra:

1º.- Directamente, la Resolución de 28 de julio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, que desestimó las reclamaciones acumuladas NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 y NUM006 , interpuestas contra las liquidaciones de IRPF, ejercicios de 2004 a 2007, y las sanciones derivadas de las tres últimas.

2º.- Indirectamente, el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre y el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, ambas de IRPF.

Debemos:

1º.- Rechazar el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional en relación con el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre y el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, ambas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Gipuzkoa.

2º.- Desestimar el recurso contencioso administrativo y, por ello, rechazar las pretensiones de los demandantes, con ratificación del Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa.

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

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 así como el testimonio de esta sentencia, y en el que se hará saber que, en el plazo de 10 días, deberá acusar recibo de dicha documentación; recibido éste, archívense las actuaciones.

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ