



Roj: **STSJ PV 689/2017 - ECLI: ES:TSJPV:2017:689**

Id Cendoj: **48020330022017100055**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **2**

Fecha: **01/02/2017**

Nº de Recurso: **596/2015**

Nº de Resolución: **51/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JOSE ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 596/2015

DE Pro.ordinario

SENTENCIA NUMERO 51/2017

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a uno de febrero de dos mil diecisiete.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 596/2015 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna la resolución de 30 de septiembre de 2015 del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Gipuzkoa, desestimatoria de la reclamación **económico**-administrativa interpuesta contra la liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2011, impugnándose indirectamente la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Son partes en dicho recurso:

- **Demandante**: D. Onesimo , 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^a. Ana Ibarburu Aldama.

· Juntas Generales de Gipuzkoa, representada por la Procuradora D^a. Concepción Imaz Nuere y dirigida por la Letrada D^a. Idoia Cearreta Iturbe.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 10 de noviembre de 2015 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Procurador D. Alberto Arenaza Artabe, actuando en nombre y representación de D. Onesimo , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 30 de septiembre de 2015 del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Gipuzkoa, desestimatoria de la reclamación **económico**-administrativa interpuesta contra la liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2011, impugnándose indirectamente la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; quedando registrado dicho recurso con el número 596/2015.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que:

1.1.- eleve al Tribunal Constitucional, previos los trámites procesales oportunos, cuestión de inconstitucionalidad contra el artículo 30.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 10/2006, de 29 de diciembre, con suspensión del proceso hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie al respecto.

1.2.- eleve también y simultáneamente al Tribunal Constitucional, previos los trámites oportunos, cuestión de inconstitucionalidad contra los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa 2/2005, de 8 de marzo, con suspensión del proceso hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie al respecto.

2.- subsidiariamente, para el supuesto de que no se aceptase la petición anterior, dicte sentencia mediante la que: anule y deje sin efecto los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa 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 artículo 149.1.18 de la Constitución y por las demás razones esgrimidas en el fundamento jurídico quinto de esta demanda, y anule en consecuencia la liquidación tributaria impugnada, que se dictó a partir de la tramitación de dicho procedimiento.

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 resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa, por incurrir en los motivos de nulidad de pleno derecho invocados en los fundamentos jurídicos primero a tercero de la presente demanda.

TERCERO .- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal:

Por la Diputación Foral de Gipuzkoa, el dictado de una sentencia en la que, desestimando la demanda formulada de adverso, confirme en todos sus términos las liquidaciones practicadas al recurrente por IRPF ejercicio 2011, con imposición de costas a la parte recurrente.

Las Juntas Generales de Gipuzkoa interesan se dicte sentencia por la que se desestime en su integridad la demanda formulada de adverso.

CUARTO.- Por Decreto de 6 de mayo de 2016 se fijó como cuantía del presente recurso la de 75.453,94€.

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

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

SÉPTIMO.- Por Auto de 15 de septiembre de 2016 se acordó suspender la tramitación del presente recurso hasta que el Tribunal Constitucional dictara resolución en las cuestiones prejudiciales sobre normas forales fiscales n.ºs. 1042/2015 y 1043/2015, dimanantes, respectivamente, de los recursos contencioso administrativos 200 y 201 de 2013 de los de esta Sala.

OCTAVO.- Por resolución de fecha 20/01/17 se señaló el pasado día 31/01/17 para la votación y fallo del presente recurso.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Acto impugnado, pretensiones ejercitadas, motivos de impugnación y de oposición.

Es objeto de impugnación directa en el presente recurso contencioso administrativo número 596/2015, la resolución de 30 de septiembre de 2015 del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Gipuzkoa, desestimatoria de la reclamación **económico**-administrativa interpuesta contra la liquidación provisional



por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2011, impugnándose indirectamente la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El recurrente, transportista autónomo, presentó su declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) del ejercicio 2011 acogiendo al método opcional y voluntario de estimación objetiva por módulos, dictando el Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa liquidación provisional en la que, en atención a los datos obtenidos de terceros elevó el rendimiento neto de la actividad, e interpuesto recurso de reposición, fue parcialmente estimado, estableciendo el rendimiento real de la actividad en 199.852,70 €, frente a los 22.077,70 declarados, y fijando la cuota en 75.453,94 €.

Contra dicha liquidación interpuso reclamación **económico** administrativa que fue desestimada por la resolución del TEAF objeto de impugnación en el presente recurso.

El recurrente pretende de la Sala el planteamiento de sendas cuestiones de inconstitucionalidad frente al artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 26 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante, NFIRPF 2006) y, asimismo, en relación con los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante, NFGTGI) y, subsidiariamente, la anulación de los artículos 119 a 121 y 125 a 126 NFGTGI y, como consecuencia de ello, la anulación del acto recurrido y de la liquidación tributaria de la que trae causa, y, subsidiariamente, la anulación de la resolución recurrida y de la liquidación de la que trae causa.

Alega que la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 dictada en el recurso de casación número 230/2012, declaró la nulidad del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en cuanto disponía que aplicación de la modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, y que en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta 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, por considerar que no se adecuaba al concepto de estimación objetiva de la Ley General Tributaria, y que vulneraba las reglas de armonización fiscal del artículo 4.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del **Concierto Económico** para el País Vasco 12/1981, de 13 de mayo, siendo así que el artículo 30.2 NFIRPF 2006 reproduce el tenor del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, anulado por la sentencia del Tribunal Supremo, razón por la cual esta Sala planteó cuestiones prejudiciales ante el Tribunal Constitucional en los recursos contenciosos números 200/2013 y 201/2013, cuya resolución será decisiva en el presente recurso.

A partir de ello alega los siguientes de motivos de impugnación:

- 1) Nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada al amparo del artículo 224.1.a) NFGTGI y artículo 62.1.a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, por infracción del principio de igualdad en la aplicación de la Norma, por la razón de que sólo a un número reducido de transportistas que se acogieron a la determinación objetiva de su rendimientos se giró liquidación en atención al rendimiento real.
- 2) Nulidad de la liquidación practicada, al amparo de idénticos preceptos, por constituir un acto de contenido imposible, razonando que para determinar el rendimiento real se ha de partir de la contabilidad, siendo así que el recurrente se halla dispensado de su llevanza por el artículo 115.4 NFIRPF 2006.
- 3) Nulidad de la liquidación al amparo de idénticos preceptos por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, al haberse tramitado el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, que es un procedimiento inexistente en la legislación estatal, en lugar del procedimiento de comprobación limitada previsto por la Ley General Tributaria directamente aplicable en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- 4) Nulidad del artículo 30.2 NFIRPF2006 y consecuente nulidad de la liquidación impugnada en base al mismo por infracción de la regla de armonización fiscal del artículo 3.a) de la Ley del **Concierto Económico**, por no adecuarse al concepto de estimación objetiva de la Ley General Tributaria.
- 5) Nulidad de los artículos 119 a 121 y 125 a 126 NFGTGI que regulan el procedimiento de gestión iniciado mediante autoliquidación, por infracción del artículo 149.1.18ª de la Constitución, al reducir las garantías y derechos básicos reconocidos por la Ley General Tributaria.

La Diputación Foral de Gipuzkoa se opuso al recurso, al que asimismo se opusieron las Juntas Generales de Gipuzkoa.



SEGUNDO: Anulación del artículo 30.2 NFIRPF2006 por la sentencia del Tribunal Constitucional número 203/2016, de 1 de diciembre . Estimación del recurso.

El acuerdo del TEAF recurrido confirma la liquidación provisional por la que, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 30.2 NFIRPF 2006, el Servicio de tributos directos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, elevó el rendimiento neto declarado por el recurrente en aplicación del método de estimación objetiva, a partir de los datos declarados por terceros ante la propia Hacienda Foral.

El artículo 30 NFIRPF2006 disponía:

<<artículo 30. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva a través de convenios.

1. La Diputación Foral mediante Acuerdo debidamente motivado establecerá los límites, requisitos, sectores y condiciones para la aplicación del método de estimación objetiva a través de convenios, en virtud de los cuales se establezcan, previa aceptación por los contribuyentes, cifras individualizadas de rendimientos para varios períodos impositivos, que serán determinadas mediante Orden Foral del Diputado del Departamento de Hacienda y Finanzas.

2. 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 esta 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 ni las sanciones.

3. En todo caso, al rendimiento resultante de la aplicación de las reglas que para esta modalidad se aprueben, se sumarán o restarán las ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de elementos afectos a las actividades económicas de conformidad con lo dispuesto en el apartado 5 del art. 25 de esta Norma Foral.>>

La Sala, por auto de 4 de febrero de 2015 (en los recursos acumulados núms. 200-2013 y 389-2013), acordó plantear una cuestión prejudicial sobre la validez del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa, por presunta vulneración del art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **concierto económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, acordando por auto de 15 de septiembre de 2016 la suspensión del presente asunto en tanto recayera sentencia en dicha cuestión prejudicial.

El Tribunal Constitucional, por sentencia número 203/2016, de 1 de diciembre, estimó la cuestión planteada, declarando inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, por resultar contrario al artículo 3 . a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en conexión tanto con el artículo 41.2 . a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, como con la Disposición adicional primera de la Constitución, al no responder las modificaciones introducidas por dicho precepto en el método de estimación objetiva de determinación de la base imponible del IRPF a peculiaridad alguna contenida en el **Concierto Económico**.

Dicho pronunciamiento deja sin cobertura legal alguna la liquidación provisional que está en el origen de las presentes actuaciones, lo que determina la estimación del recurso sin necesidad de examinar los demás motivos de impugnación aducidos, resultando procedente la anulación del acuerdo recurrido y de los actos de los que trae causa.

TERCERO: Costas.

De conformidad a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción, pese a la estimación del recurso no ha lugar a la imposición de las costas por presentar el caso serias dudas de derecho que exigieron el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el tribunal Constitucional para su resolución.

Vistos los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación este Tribunal dicta el siguiente

FALLO



I.- Estimamos el presente **recurso nº 596/2015**, interpuesto contra la resolución de 30 de septiembre de 2015 del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Gipuzkoa, desestimatoria de la reclamación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2011.

II.- Declaramos la disconformidad a derecho del acto recurrido y lo anulamos, así como anulamos los actos de los que trae causa.

III.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0596 15, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

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

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