



Roj: **STSJ PV 3661/2017 - ECLI: ES:TSJPV:2017:3661**

Id Cendoj: **48020330022017100422**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **2**

Fecha: **10/11/2017**

Nº de Recurso: **706/2016**

Nº de Resolución: **520/2017**

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 706/2016

DE Pro.ordinario

SENTENCIA NUMERO 520/2017

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a diez de noviembre 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 706/2016 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna la resolución de 18 de julio de 2016 del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se inadmite a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondientes a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, impugnándose indirectamente los artículos 26.2 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, y 29.2 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, ambas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Bizkaia.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : D. Fructuoso , representado por el Procurador D. Alberto Arenaza Artabe y dirigido por la letrada D^a. María Carmen Muñoz López.

- **DEMANDADA** :

* Diputación Foral de Bizkaia, representada por la Procuradora D^a. Mónica Durango García y dirigida por el Letrado D. Joaquín Gastón Fernández de Arcaya.

* Juntas Generales de Bizkaia, representada por la Procuradora D^a. Concepción Imaz Nuere y dirigida por el Letrado D. José Luis Aurteneche Goiriena.

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



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 31 de octubre de 2016 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Procurador D. Alberto Arenaza Artabe, actuando en nombre y representación de D. Fructuoso , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 18 de julio de 2016 del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se inadmite a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondientes a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, impugnándose indirectamente los artículos 26.2 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, y 29.2 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, ambas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Bizkaia; quedando registrado dicho recurso con el número 706/2016.

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 eleve al TC, previos los trámites procesales oportunos, cuestión de inconstitucionalidad contra los arts. 26.2 de la Norma Foral de Bizkaia 10/1998, de 21 de diciembre, y 29.2 de la Norma Foral de Bizkaia 6/2006, de 29 de diciembre, reguladoras ambas de IRPF, con suspensión del proceso hasta que el TC se pronuncie al respecto. Subsidiariamente, para el supuesto de que no se aceptase la petición anterior, dicte sentencia por la que se anule y deje sin efecto el acuerdo recurrido, y anule a su vez las liquidaciones de las que trae causa, por incurrir éstas en los motivos de nulidad de pleno derecho invocados en el FJ3º de la demanda.

TERCERO .- En los escritos de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia interesándose por:

- la Diputación Foral de Bizkaia la desestimación del recurso en todos los pedimentos, confirmándose en consecuencia el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de costas a la parte demandante.

- Por las Juntas Generales de Bizkaia se solicitó se dicte sentencia por la que se desestimen las peticiones de la demanda y se confirme la legalidad del acto recurrido, sin plantear la cuestión prejudicial de inconstitucionalidad prevista en la D.A. 5ª L.O.T.C .

CUARTO.- Por Decreto de 19 de abril de 2017 se fijó como cuantía del presente recurso la de 21.442,11 euros.

QUINTO .- El procedimiento no se recibió a prueba, en base a los razonamientos que obran en el Auto de fecha 2 de mayo de 2017.

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

SÉPTIMO.- Por resolución de fecha 31/10/17 se señaló el pasado día 07/11/17 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.- 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 706/2016, la resolución de 18 de julio de 2016 del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se inadmite a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondientes a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, impugnándose indirectamente los artículos 26.2 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, y 29.2 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, ambas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Bizkaia.

El recurrente, transportista autónomo, en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 se acogió al método de estimación objetiva por módulos, girándole la Hacienda Foral sendas liquidaciones en aplicación de los artículos 26.2 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre (en adelante NFIRPF98), en relación con los ejercicios 2005 y 2006, y 29.2 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre (en adelante, NFIRPF06), en relación con el ejercicio 2007, ambas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Bizkaia, calculando el rendimiento neto de su actividad económica en aplicación del régimen de estimación directa, liquidaciones que devinieron firmes.

El 22 de diciembre de 2015 presentó ante la Hacienda Foral una solicitud de revisión de oficio de dichas liquidaciones al amparo de lo dispuesto por el artículo 225 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante, NFGT), alegando que la sentencia del Tribunal



Supremo de 23 de octubre de 2014 dictada en el recurso de casación 230/2012 anuló el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, de redacción idéntica a la de los preceptos que sirvieron de base para la práctica de dichas liquidaciones, y que las liquidaciones incurren en los supuestos de nulidad de pleno derecho de los apartados a) y c) del artículo 225 NFGT, por infracción del principio de igualdad en la aplicación de la norma y por constituir actos de contenido imposible.

La solicitud fue inadmitida a trámite por la resolución de 18 de julio de 2016, razonando que la NFIRPF de Bizkaia no ha sido anulada por los Tribunales y la Subdirección de Inspección carece de facultades para declarar la invalidez de las liquidaciones, con fundamento en la inconstitucionalidad de los preceptos de las sucesivas normas forales reguladoras del IRPF de Bizkaia. Rechaza la infracción del principio de igualdad, en la medida en que la norma es directamente aplicable por igual a todos los que se acojan voluntariamente a la determinación objetiva de los rendimientos.

Contra dicha resolución se interpone el presente recurso jurisdiccional, pretendiendo de la Sala que eleve al Tribunal Constitucional cuestión prejudicial de inconstitucionalidad de los artículos 26.2 NFIRPF 98 y 29.2 NFIRPF 06 y, subsidiariamente, el dictado de una sentencia por la que se anule y deje sin efecto el acuerdo recurrido y las liquidaciones de las que trae causa.

Alega en primer lugar la nulidad de la resolución recurrida de inadmisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio, porque en situaciones semejantes la Diputación Foral de Gipuzkoa la admitió y la propia Sala resolvió sobre el fondo del asunto. Rechaza la inadmisión fundada en la falta de competencia para conocer de la impugnación directa de las normas forales, en la medida en que no explica la inadmisión fundada en la nulidad de pleno derecho por infracción del principio de igualdad en la aplicación de la Norma, y en todo caso porque cualquier pretensión de invalidez de una norma antes de acceder a su revisión jurisdiccional o al Tribunal Constitucional debe agotar la vía administrativa.

Postula la nulidad de los artículos 26.2 NFIRPF 98 y 29.2 NFIRPF 06, y como consecuencia de ello la nulidad de las liquidaciones practicadas a su amparo, alegando que la sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre, declaró inconstitucional y nulo el artículo 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, estimando las cuestiones prejudiciales planteadas por esta Sala, precepto que tiene una redacción coincidente con los preceptos aplicados en las liquidaciones cuya nulidad postula, razón por la cual impugna indirectamente dichos preceptos, si bien alega que tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, la competencia para declarar la nulidad de tales preceptos corresponde al Tribunal Constitucional, lo que requiere el planteamiento de una cuestión prejudicial frente a los mismos, nulidad que en el caso de ser pronunciada por el Tribunal Constitucional conlleva la nulidad de las liquidaciones tributarias practicadas a su amparo. Además de ello, tal declaración determinaría la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones conforme a lo dispuesto por el artículo 225.1.c) NFGT, por imposibilidad legal de liquidar y modificar por dicho cauce los rendimientos netos de la actividad.

Alega finalmente la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones cuya revisión de oficio pretende de conformidad con lo previsto por los apartados a) y c) del número 1 del artículo 225 NFGT, por infracción del principio de igualdad y tratarse de actos de contenido imposible.

La Diputación Foral de Bizkaia se opuso al recurso alegando que no es posible acudir al procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho para anular las liquidaciones practicadas en el año 2009, que adquirieron firmeza en el mismo y respecto de las cuales opera de incluso la prescripción.

Alega además que el procedimiento de revisión de oficio previsto por el artículo 225 NFGT sólo es posible por las causas tasadas en el mismo, que además son de interpretación restrictiva, negando que tales liquidaciones infringieran el principio de igualdad o resultaran de contenido imposible, invocando al efecto la sentencia de esta Sección número 19/2015, de 21 de enero, y la sentencia del Tribunal Constitucional 3/2016, de 18 de enero que lo rechaza.

Finalmente, alega que la revisión de oficio pretendida no resultaría posible ni aun cuando se declarase por el Tribunal Constitucional la nulidad de los preceptos de las normas forales reguladoras del IRPF en los ejercicios litigiosos en que las liquidaciones se amparan, en la medida en que alcanzaron firmeza.

SEGUNDO: Nulidad de pleno derecho de las liquidaciones como consecuencia de la nulidad de los artículos 26.2 NFIRPF98 y 29.2 NFIRPF06. No concurre.

Postula el recurrente la disconformidad a derecho de la resolución recurrida, que inadmitió a trámite la acción de nulidad dirigida contra las liquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas



de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, de carácter firme, razonando que se practicaron en aplicación de los artículos 26.2 NF IRPF 98, las correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006, y del artículo 29.2 NF IRPF 06, la correspondiente a 2007, resultando que dichos preceptos tienen una redacción idéntica al 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, precepto que fue anulado por la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 (recurso 230/2012).

En efecto, la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2010 (recurso 230/2012), dictada en un asunto en que, por razones temporales, no resultaba de aplicación la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, que modificó la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, incorporando una nueva Disposición Adicional Quinta, así como la Ley Orgánica del Poder Judicial, dando 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, la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, incorporando una nueva letra d), al art. 3; , modificación legislativa que reside en el Tribunal Constitucional el conocimiento de las normas forales fiscales reguladoras de los tributos concertados, anuló el 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, al considerar que vulnera el artículo 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **Concierto Económico** con el País Vasco, razonando lo siguiente:

"no respeta el concepto de estimación objetiva, ya que autoriza a los órganos forales de gestión e inspección a modificar el importe obtenido como base imponible cuando se haya aplicado correctamente el régimen de signos, índices o módulos, configurando una estimación directa "impropia" dado que si el resultado de la correcta aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos difiere del rendimiento real de la actividad económica, lo que acontecerá prácticamente siempre --sólo casualmente se producirá tal coincidencia--, se debe proceder al correspondiente ingreso o devolución de la cuota resultante.

Asiste también la razón al recurrente cuando sostiene que con esa configuración de la estimación objetiva por signos, índices o módulos ni siquiera se aligeran las obligaciones formales, que es otra de las características intrínsecas de la estimación objetiva, pues resulta evidente que la posibilidad legalmente admitida de modificar el resultado obtenido cuando se separe del rendimiento real de la actividad económica, exige tener disponible la documentación suficiente para acreditar el rendimiento real de la actividad económica.

Puede argüirse que el obligado tributario ha optado por aplicar la estimación objetiva, lo que, lógicamente, habrá hecho sopesando pros y contras, pero tal argumento que permite justificar por qué no puede después modificar ese resultado cuando no refleje su verdadera capacidad económica, desconociendo la esencia presuntiva de la estimación objetiva, resulta perfecta y enteramente reversible, dado que idénticas razones jurídicas sirven para defender que tampoco pueda modificarlo la Administración. Cuando el obligado tributario opta por la estimación objetiva asume su carácter presuntivo; lo propio debe hacer en tal caso la Administración, so pena de subvertir el concepto de estimación objetiva convirtiéndola en una suerte de estimación directa "impropia", que deja de ser alternativa de la estimación directa para convertirse en complementaria de ésta.

Es indudable que la estimación objetiva por signos, índices o módulos del Territorio Histórico de Guipúzcoa puede tener, y de hecho lo tiene, un contenido distinto que en el Territorio Común, pero no puede subvertir el concepto de estimación objetiva derivado de la Ley General Tributaria, desconociendo sus características intrínsecas porque con tal regulación, encarnada aquí en el artículo 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa concernida, se vulnera el artículo 3.a) de la vigente Ley del **Concierto** y también el artículo 4.a) de la anterior."

Con posterioridad, y ya bajo la vigencia de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, la sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre, declaró inconstitucional y nulo el artículo 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, de redacción idéntica al artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, que había sido anulada por la sentencia del Tribunal Supremo, razonando:

"que son parámetro inmediato o directo de la validez de las normas forales fiscales, además de la Constitución, tanto el Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979 (EDL 1979/4316)), como el **Concierto** (Ley 12/2002), al ser normas ordenadoras de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Pero también "son parámetro mediato o indirecto del enjuiciamiento de aquella validez, por expresa remisión de la Ley del **Concierto**, tanto las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos que configuran "la estructura general impositiva del Estado" (art. 2.1.2 de la Ley del **Concierto Económico**) como "la Ley General Tributaria" (art. 3 a) (EDL 2003/149899) de la Ley del **Concierto Económico**), pues únicamente en contraste con las mismas puede comprenderse el concreto alcance y comprobarse el correcto ejercicio de las competencias normativas que les han sido reconocidas" (STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 c)).



No obstante lo anterior, las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos serán parámetro de constitucionalidad de las normas forales únicamente en la medida en que la competencia de los territorios forales para mantener, establecer, regular y gestionar, su propio régimen tributario deba atender a la estructura general impositiva del Estado (art. 41.2 a) EAPV y art. 2.1.2 de la Ley del **Concierto Económico**), pues aquellos territorios han de establecer unos impuestos en los que sea "identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal" (SSTC 110/2014, de 26 de junio, FJ 3 (EDJ 2014/112814); y 118/2016, de 23 de junio , FJ 2 a)); sin que quepa exigir una identidad regulatoria completa que llegue al punto de considerar que cualquier elemento contenido en la norma estatal reguladora de cada una de las figuras tributarias que integran dicho sistema sea un elemento configurador de la estructura general impositiva del Estado."

Finalmente, la sentencia del Tribunal Constitucional 113/2017, de 16 de Octubre de 2017 , declaró inconstitucional y nulo el artículo 29.2 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Bizkaia, de idéntica redacción a la del artículo 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, que había sido anulado por su sentencia 203/2016, de 1 de diciembre , en aplicación de idénticos razonamientos.

Ahora bien, ni la anulación del artículo 29.2 de la NF IRPF 06 por la sentencia del Tribunal Constitucional 113/2017, de 16 de octubre , determina la estimación del recurso en relación con el ejercicio 2007, ni dicha sentencia ni las precedentes fuerzan el planteamiento por la Sala de una cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional en relación con el artículo 26.2 NF IRPF 98, puesto que siendo firmes las liquidaciones cuya revisión de oficio pretende la recurrente, la nulidad de las disposiciones de carácter general que le sirvieron de fundamento no se comunica a los actos dictados en su aplicación, de forma que no puede prosperar la acción de nulidad dirigida contra las liquidaciones con el exclusivo fundamento de que los preceptos que les prestaron cobertura hayan sido anulados o deban serlo, por infracción de la regla de armonización 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 con el artículo 41.2 a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía y con la disposición adicional primera de la Constitución , en los términos que establece la sentencia del Tribunal Constitucional 113/2017 .

Así lo confirman las sentencias del Tribunal Supremo 1023/2017, de 8 de junio (recurso 3227/2015), 1024/2017, de 8 de junio (Recurso 3176/2015) y, sin ánimo de exhaustividad, la sentencia número 1026/2017, de 8 de junio (recurso 2739/2015), al rechazar que la anulación del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, por la sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre , arrastrara la nulidad de las liquidaciones practicadas a su amparo que habían devenido firmes, razonando que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos "erga omnes" que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional .

Como consecuencia de lo razonado, hemos de rechazar la pretensión de que se plantee por la Sala una cuestión prejudicial en relación con los artículos 26.2 NF IRPF 98 y 29.2 NF IRPF 06, toda vez que el segundo de los preceptos ya ha sido anulado por el Tribunal Constitucional, y que la anulación del primero resulta indiferente para el examen de la conformidad a derecho de la resolución recurrida, que ha de ceñirse a los motivos de nulidad de pleno derecho que se atribuyan directamente a las liquidaciones cuya revisión de oficio se pretende, cuestión que pasamos a examinar seguidamente.

TERCERO: Nulidad de pleno derecho de las liquidaciones por infracción del principio de igualdad ante la Ley y por tener un contenido imposible. No concurre.

Aun cuando la demanda hace recaer el peso de la impugnación en la nulidad de las liquidaciones como consecuencia de la nulidad de los preceptos que les prestaron cobertura, con suma brevedad postula su nulidad por las causas previstas por los apartados a) y c) del número 1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común y de los apartados a) y c) del número 1 NFGT, por infracción del derecho a la igualdad en la aplicación de la Ley al no haberse practicado liquidaciones a todos los transportistas de Bizkaia, y por tratarse de actos de contenido imposible por la imposibilidad de determinar el rendimiento real al no venir obligado el interesado a llevar contabilidad.

Esta Sala ha dado respuesta a planteamientos idénticos en numerosas sentencias, rechazando la infracción del principio de igualdad en la aplicación de la Ley, en la medida en que todos los transportistas de Bizkaia se hallaban sujetos al mismo régimen jurídico y a la posibilidad de que les fuera practicada una liquidación



conforme a los rendimientos reales, sin que el hecho de que no se practicaran liquidaciones a todos los transportistas infrinja el principio de igualdad, en la medida en que obedece a una razón objetiva y justificada, cual es la limitación de recursos de la propia Administración tributaria.

Así lo expresan las sentencias núm. 576/2014, de 21 de noviembre, dictada en el recurso núm.1035/2012, confirmada por la STS de 13 de junio de 2016 (Recurso de casación 2742/2015), de 2 de diciembre de 2014, dictada en el recurso 1083/2012, confirmada por la STS de 13 de junio de 2016 (recurso de casación 2640/2015), y otras más que no es preciso citar, da a dicha cuestión en términos que hoy hemos de reproducir en orden a la desestimación de dicho planteamiento:

<< 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.>>

Como se ha dicho, tales pronunciamientos fueron confirmados en casación por el Tribunal Supremo, si bien a los efectos del presente recurso importa decir que una de ellas fue objeto de recurso de amparo, desestimado por la sentencia del Tribunal Constitucional 3/2016, de 22 de febrero, que rechaza la infracción del principio de igualdad en los siguientes términos:

"Pues bien, el vicio de desigual aplicación de la norma tributaria que tanto la parte demandante como la Fiscal atribuyen a la Administración Foral, no es imputable a su actuación sino, única y exclusivamente, a la redacción del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, por lo que no estaríamos ante un supuesto de igualdad en la aplicación de la norma, sino de igualdad ante o en la norma. Hecha esta precisión, hay que añadir a renglón seguido que la desigualdad de gravamen que se denuncia no reside realmente en un trato desigual contrario al artículo 14 CE (EDL 1978/3879), como señala la representación procesal de la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa, al no estar basada en una diferenciación de índole subjetiva (esto es, en la condición o cualidad del sujeto), sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la que, conforme a nuestra jurisprudencia, se sitúa únicamente en el art. 31.1 CE, precepto que, como ya hemos anticipado, no puede servir a una pretensión en este proceso constitucional al no acoger derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional de conformidad con los arts. 53.2 CE (EDL 1978/3879) y 41.1 LOTC (EDL 1979/3888) (entre muchas, SSTC 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6 (EDJ 2006/28810), y 91/2007, de 7 de mayo, FJ 4 (EDJ 2007/384023)).

En efecto, tanto la parte actora como la Fiscal imputan a la regulación prevista en el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 tal grado de indeterminación que permite a la Administración Foral, en su aplicación, el establecimiento



de diferencias entre empresarios autónomos acogidos al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, según los someta a tributación por el rendimiento real de la actividad económica desarrollada o por el rendimiento derivado de la correcta aplicación de los módulos. No es, pues, la condición o cualidad de los sujetos pasivos la que determina su diferenciación (todos empresarios individuales acogidos al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos), sino una circunstancia objetiva como es el hecho de que el demandante fue incluido en un plan de inspección, que no ha sido impugnado, para someter a los contribuyentes a la tributación conforme a su rendimiento real en lugar de hacerlo en función del rendimiento derivado de la correcta aplicación de los módulos.

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

Por lo que se refiere al motivo de nulidad de tratarse de actos de contenido imposible, fue también examinado por numerosas sentencias de la Sala, siendo desestimado en todas ellas, resultando oportuno, en fundamento de la desestimación del motivo, la cita del fundamento jurídico cuarto de la sentencia num. 576/2014, de 21 de mayo, dictada en el recurso 1035/2012 y confirmada por la STS de 13 de junio de 2016 (Recurso de casación núm.2742/2015), del siguiente tenor:

<< 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 la 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.> >

ÚLTIMO: Costas.

De conformidad a lo dispuesto en el art. 139 LJCA , pese a la desestimación del recurso, no ha lugar a la imposición de las costas, en la medida en que el acto recurrido inadmite a *límine* la solicitud de revisión de oficio, ofreciendo una motivación incompleta respecto de la causa alegada de tener las liquidaciones un contenido imposible, lo que en alguna medida ha podido motivar la interposición del recurso.

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

FALLO

I.- Desestimamos el presente **recurso núm. 706/2016** , interpuesto contra la resolución de 18 de julio de 2016 del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se inadmite a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondientes a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, impugnándose indirectamente los artículos 26.2 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, y 29.2 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, ambas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Bizkaia.

II.- Con imposición de las costas a la parte recurrente en los términos del último fundamento jurídico.

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 0706 16, 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.