

Referencia: NFJ026424

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 6 de julio de 2007

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 314/2002

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva por signos, índices o módulos. Cuestiones generales. Renuncia. No parece lógico ni adecuado con las exigencias que, con respecto a los regímenes de determinación indiciaria de la base imponible, parecen derivarse de nuestra Constitución (art. 31.3), que el simple incumplimiento de un plazo determine que un contribuyente no pueda tributar de acuerdo con su capacidad económica real, ya que con ello se estaría lesionando el mismo fundamento de este régimen de determinación de la base imponible, que es la voluntariedad, por lo que ésta desempeña en este régimen indiciario una importante función de garantía del contribuyente que es necesario proteger, como dispone el art. 49 de la LGT. Por lo tanto, la renuncia al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF, aunque sea de un modo tácito, no es inválida, sino que, por el contrario, produce plenos efectos jurídicos en la elección del régimen de determinación directa de la base imponible aplicable. Apoya esta tesis la regulación posterior al supuesto de hechos (IRPF 1995) dada por el RD 214/1999 (Rgto. IRPF) que, al regular el régimen de las renunciaciones al método de estimación objetiva, establece que también se entenderá efectuada la renuncia al régimen de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa, y la dada por RD 1775/2004 (Rgto. IRPF), que se manifiesta en idénticos términos.

PRECEPTOS:

[Ley 230/1963 \(LGT\), art. 49.](#)

[Ley 18/1991 \(Ley IRPF\), art. 68.](#)

[RD 1841/1991 \(Rgto. IRPF\), arts. 20 y 28.](#)

[RD 214/1999 \(Rgto. IRPF\), art. 31.](#)

[RD 1775/2004 \(Rgto. IRPF\), art. 3.º.](#)

[Orden de 29 de noviembre de 1994 \(Módulos IRPF e IVA para 1995\), apdo. Sexto.](#)

PONENTE:

Don Juan Gonzalo Martínez Micó.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a seis de julio de dos mil siete.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, constituida por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. 314/2002 ante esta Sala pende de resolución, interpuesto por DON J..., representado por Procurador y bajo dirección letrada, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 3 de julio de 2002, dictada en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 2317/99 y acumulado 2319/99, promovido por el mismo Sr. J... en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1995, siendo la cuantía del mismo de 9.226.181 ptas.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 29 de septiembre de 1997, la Inspección de los Tributos incoó acta de disconformidad por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1995, en la que se hacía constar que D. J... ejercía actividades agrícolas y ganaderas cuyo rendimiento debía declararse en el régimen de estimación

objetiva por módulos al no haber renunciado al mismo; que presentó declaración con unos ingresos de 27.801.810 ptas., unos gastos deducibles de 33.015.143 y un rendimiento neto de 5.213.333 ptas.; y que procedía calcular estos rendimientos según el método de estimación objetiva por signos, índices o módulos, resultando una base imponible de 22.334.726 ptas. El argumento aducido por la Inspección era que el recurrente no formuló renuncia expresa a dicho régimen de estimación objetiva en su momento. El recurrente incumplió el deber formal de formular expresamente su renuncia al régimen de estimación objetiva impuesto por la Orden Ministerial de 29 de noviembre de 1994. La propuesta de liquidación suponía una cuota de 5.293.901 ptas., unos intereses de demora de 755.940 ptas. y una sanción por infracción tributaria grave de 3.176.340 ptas., propuesta que, tras la tramitación oportuna, y tras las alegaciones presentadas por el interesado, fue confirmada por acuerdo de 1 de diciembre de 1997.

Segundo.

El 12 de diciembre de 1997, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Cataluña, alegando, en síntesis, que no había renunciado al sistema de módulos porque estimó que si estaba en estimación directa ya era como una renuncia, no pudiendo cambiarse de régimen por la falta de un requisito formal e impugnando asimismo la sanción impuesta.

El Tribunal Regional (TEAR) de Cataluña, en resolución de 2 de diciembre de 1998 (reclamación núm. NÚM000), acordó:

- 1.º Estimar en parte la presente reclamación.
- 2.º Confirmar la procedencia de aplicar el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio de referencia.
- 3.º Anular, no obstante, la sanción impuesta.
- 4.º Reconocer, en su caso, el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas y al cobro de los correspondientes intereses legales.

Puntualizaba la resolución que las cuestiones planteadas consistían en decidir sobre el régimen de determinación del rendimiento neto de la actividad empresarial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable al reclamante en el ejercicio de 1995 y sobre la procedencia de la sanción aplicada en el acta.

En cuanto al régimen de determinación del rendimiento de la actividad aplicable, el art. 18 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991 establece que el método de estimación objetiva se aplicará a las actividades empresariales y profesionales que reúnan los requisitos establecidos en los artículos reguladores de cada un de las distintas modalidades, salvo que los sujetos pasivos renuncien a él en los términos prevenidos en el art. 20. Según este artículo, la renuncia al método de estimación objetiva deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tendrá efectos para un período mínimo de tres años en la modalidad de signos, índices o módulos, y se efectuará de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio. Por su parte, el art. 27 del mismo Reglamento dispone que la modalidad de estimación objetiva por signos, índices o módulos será la única aplicable a aquellas actividades empresariales que determine el Ministerio de Economía y hacienda, y la Orden de 29 de noviembre de 1994, por la que se da cumplimiento para 1995 y 1996 a lo dispuesto en los arts. 27, apartado uno, y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y 37, número 1, apartado 1.º, 38 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su apartado sexto que:

«Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades a las que sea de aplicación la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y deseen renunciar a ella para 1995, dispondrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 1994 para ejercitar dicha opción.»

En el presente caso, el contribuyente no presentó su renuncia en el plazo concedido para ello de manera que debía tributar en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva en dicho ejercicio.

Sentado lo anterior, en cuanto a la sanción, hay que tener en cuenta que el art. 77.4 d) de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, establecía que las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, entendiéndose que se ha puesto la diligencia necesaria, en particular, cuando el contribuyente haya prestado una declaración veraz y concreta y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma. Y como en el presente caso el interesado presentó sus declaraciones aplicando el régimen de estimación de rendimientos que consideró procedente siguiendo una interpretación razonable de la normativa vigente, concurren las circunstancias previstas en el citado art. 77.4 d) de la Ley General Tributaria, por lo que no procedía la imposición de sanción alguna.

Tercero.

Por la representación procesal de D. J... se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR de Cataluña de 2 de diciembre de 1998 ante la Sala de la Jurisdicción, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que, con fecha 3 de julio de 2002, dictó sentencia cuya parte dispositiva era del siguiente tenor:

«FALLAMOS

DESESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. J... contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 2 de diciembre de 1998 por la que se acordó estimar en parte la reclamación económico-administrativa núm. NÚM000 interpuesta por la actora contra acuerdo dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria - Dependencia de Gestión Tributaria por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1995, acta NÚM002 n.º: NÚM001, por una cuantía de 9.226.181 ptas., en el sentido de confirmar la procedencia de aplicar el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio de referencia, anular la sanción impuesta y reconocer el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas y al cobro de los correspondientes intereses legales. No procede hacer especial condena en costas.»

Cuarto.

Contra la citada sentencia la representación procesal de D. J... interpuso directamente ante la Sala sentenciadora el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, recurso que ha sido tramitado conforme a las prescripciones legales; y formalizado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 3 de julio de 2007, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La sentencia recurrida después de fijar el objeto del recurso -la resolución del TEAR de Cataluña de 2 de diciembre de 1998 dictada en la reclamación núm. NÚM000- decía que a pesar de que, en el suplico de su demanda, la actora se limita a solicitar que la misma se tenga por formulada en tiempo y forma hábiles, de los términos de la misma se desprende que lo que pretende es, con carácter principal, la no aplicación a la actividad agrícola y ganadera que desempeñó durante el ejercicio 1995 del sistema de estimación objetiva de la base imponible en su modalidad de signos, índices o módulos, solicitando, con carácter subsidiario, una reducción en el rendimiento neto derivado de la aplicación del referido sistema a aquel ejercicio por mediar circunstancias extraordinarias representadas por el incendio de la explotación.

Como fundamento de su pretensión principal, la actora alega improcedencia de la aplicación del método de estimación objetiva en su modalidad de signos, índices o módulos a la actividad agraria que llevó a cabo durante el ejercicio de 1995, entendiéndose también que la Orden de 29 de noviembre de 1994, por la que se dio cumplimiento para 1995 y 1996 a lo dispuesto por los arts. 27.1 y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 37.1.1.º, 38 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre), vulnera los principios de jerarquía normativa y de legalidad en el particular extremo de las condiciones con arreglo a las cuales debe tener lugar la renuncia al método de estimación objetiva. Sin embargo, frente a las alegaciones de la actora, debe señalarse que, previéndose por parte de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la posibilidad de que la base imponible de las actividades empresariales y profesionales pueda determinarse no sólo con arreglo al sistema de estimación directa sino también de conformidad con el sistema de estimación objetiva, el Reglamento del referido del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, establece, en su art. 20.Uno, que «la renuncia al método de estimación objetiva deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto».

Pues bien, en relación con el ejercicio de 1995, la Orden Ministerial de 29 de noviembre de 1994, al tiempo que incluyó a las actividades agrícolas y ganaderas en la modalidad de signos, índices o módulos, reiteró la habilitación del plazo de un mes -diciembre de 1994- para que aquellos sujetos pasivos que desarrollasen actividades a las que les fuese de aplicación la modalidad de estimación objetiva por signos, índices o módulos y desearan renunciar a ella para 1995, pudieran hacerlo. Por lo tanto, la actividad desarrollada por la actora pasaba a quedar sometida, a partir el ejercicio de 1995, al sistema de estimación objetiva por signos, índices o módulos, razón por la cual le eran de aplicación las previsiones del apartado sexto de la referida Orden Ministerial -«Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades a las que sea de aplicación la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y deseen renunciar a ella para 1995, dispondrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 1994 para efectuar dicha opción»- ya que en el mismo no se distingue entre los sujetos que ya venían determinando su

base imponible con arreglo al sistema de estimación objetiva por signos, índices o módulos y aquéllos cuya actividad pasaba a incluirse en esta forma de determinación de la base imponible a partir de 1995.

Sentado lo anterior, procede pronunciarse sobre la pretensión formulada por la actora con carácter subsidiario, con arreglo a la cual postula la aplicación de una reducción en el rendimiento neto derivado de la aplicación del sistema de estimación objetiva por signos, índices o módulos por mediar circunstancias extraordinarias. Concretamente, la actora alega que en la explotación de la que derivan sus rendimientos tuvo lugar un incendio, razón por la cual debería, a su juicio, aplicarse lo dispuesto en el Anexo III.3 de la citada Orden Ministerial de 29 de noviembre de 1994, en cuya virtud «cuando el desarrollo de actividades empresariales a las que resulte de aplicación la modalidad de signos, índices o módulos se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los sujetos pasivos deberán presentar ante la Administración (...) escrito en el que se ponga de manifiesto el hecho de haberse producido estas circunstancias excepcionales (...). El plazo de presentación será de treinta días». Sin embargo, en el supuesto que se enjuicia, y según manifestaciones de la propia actora vertidas en su escrito de demanda, el incendio tuvo lugar en agosto de 1994, razón por la cual, y aunque aquella circunstancia extraordinaria produjese consecuencias en 1995, no pueden serle de aplicación la previsión del Anexo III.3 que se ha transcrito.

Segundo.

Decía el recurrente que siendo el régimen de estimación objetiva de aplicación voluntaria, es susceptible de libre renuncia. Así, a los agricultores y ganaderos (a los que a partir del 1 de enero de 1995 les es de aplicación dicho régimen) se les reconoció legalmente el derecho a optar entre dicho régimen (de aplicación automática, esto es, sin mediar renuncia) o el de estimación directa, subsidiariamente aplicable para el caso de haber formulado la renuncia a aquél régimen.

A juicio del recurrente dicha renuncia (entiéndase, al régimen de estimación objetiva) ha de entenderse formulada implícita pero inequívocamente cuando de forma reiterada el contribuyente declaró fiscalmente sus rentas y contabilizó sus ingresos y gastos, antes y después de diciembre de 1994 (mes fijado por el Reglamento 1841/1991 y la Orden de 29 de noviembre de 1994 para ejercer la opción), con arreglo al sistema de estimación directa de bases imponibles.

La sentencia impugnada se fundamenta en la desestimación de los fundamentos de derecho tercero y cuarto que se formularon de forma subsidiaria por el recurrente en su demanda, sin entrar de lleno en el primer fundamento jurídico esgrimido por el recurrente; esto es, si debe admitirse o no la renuncia tácita al régimen de estimación objetiva al haber declarado fiscalmente desde 1989 -y hasta el momento presente- de forma reiterada e inequívoca según el sistema de estimación directa de bases imponibles.

En concreto, la sentencia que se impugna desestima el fundamento de derecho tercero en el sentido de que la Orden Ministerial de 29 de noviembre de 1994 no hacía sino cumplir con la previsión contenida en la Ley 18/1991, de 30 de diciembre, del IRPF y su correspondiente desarrollo reglamentario (arts. 27 y 28 del RIRPF; Real Decreto 1841/1991), así como el cuarto, en este caso, por no concurrir los requisitos establecidos legalmente para solicitar la reducción del rendimiento con ocasión del incendio que asoló la explotación del recurrente.

Con independencia de que la sentencia impugnada no entrase a valorar el argumento de derecho principalmente esgrimido por el recurrente en su escrito de demanda, se entiende que el fallo contradice frontalmente lo establecido por las sentencias de las Salas de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de los Tribunales Superiores de Justicia de Valencia y Canarias, dictadas el 19 de octubre de 2001 y 13 de septiembre de 1999, respectivamente.

Tal contradicción aparece claramente -dice el recurrente- si se observa que la sentencia que se impugna no entra en la valoración del principal argumento jurídico esgrimido por la demanda (fundamento de derecho primero); esto es: si es válida la renuncia tácita al régimen de estimación objetiva hecha por el recurrente por la vía de presentar, antes y después del mes de diciembre de 1994, sus declaraciones fiscales con arreglo al régimen de estimación directa. Es ese también el argumento principal esgrimido por las sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 19 de octubre de 2001 y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 13 de septiembre de 1999 para fallar en sentido afirmativo, lo cual se contradice con el fallo de la sentencia que se impugna.

Tercero.

La Inspección de los Tributos y el TEAR de Cataluña incluyeron de oficio al recurrente en el régimen de estimación objetiva por signos, índice o módulos en relación a su actividad agrícola.

La sentencia recurrida confirmó la tesis de la Administración que mantenía que la interpretación literal de la normativa aplicable exigía la renuncia expresa antes del mes de diciembre de 1994.

La pretensión que se quiere hacer valer en este recurso es la de entender que aún cuando no se hizo la renuncia expresa al régimen de estimación objetiva por signos, índice o módulos antes del 31 de diciembre de 1994, la voluntad del recurrente, como se demuestra por el cumplimiento de sus obligaciones fiscales desde noviembre de 1989 con arreglo al sistema de estimación directa, era la de renunciar a la aplicación del régimen de estimación objetiva.

Cuarto.

1. El art. 68 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que lleva por rúbrica «Regímenes de determinación de la base imponible», dispone:

«La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará por alguno de los siguientes métodos:

b) Estimación objetiva para determinados rendimientos empresariales y profesionales, en los términos previstos en esta Ley y las normas que la desarrollen.

Los sujetos pasivos que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este régimen determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan, con anterioridad al inicio del período impositivo.»

2. Por su parte el art. 27 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, establece:

«Uno. La modalidad de estimación objetiva por signos, índices o módulos será la única aplicable a aquellas actividades empresariales que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Dos. Esta modalidad se aplicará respecto de cada actividad, aisladamente considerada, que se contemple en la Orden Ministerial que al efecto se dicte.»

Añade dicha disposición reglamentaria en su art. 20, relativo a la renuncia al método, que:

«Uno. La renuncia al método de estimación objetiva deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que debía surtir efecto.

Dos. La renuncia se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que en el plazo previsto en el apartado anterior se revoque aquélla. En la modalidad de signos, índices o módulos, la renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años.

Tres. La renuncia así como su revocación se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios...»

Siguiendo con el desarrollo normativo, el art. 9.º 4 c) del RD 1041/1990 sobre declaraciones censales, señala que la declaración inicial servirá para renunciar al régimen de estimación objetiva y en el art. 14 que la declaración se presentará en la Administración o Delegación de Hacienda en cuyo ámbito territorial tenga su domicilio fiscal el obligado tributario.

3. En último término, dispone la Orden de 29 de noviembre de 1994 por la que se da cumplimiento para 1995 y 1996 a lo dispuesto en los arts. 27 y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que:

«Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades a las que sea de aplicación la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y deseen renunciar a ella para 1995, dispondrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 1994 para ejercitar dicha opción.»

Esta Orden actúa en dos sentidos fundamentales:

1. Por una parte recoge las actividades o sectores de actividad a que aquéllas fueron aplicables, actualizando, para 1995, los signos, índices o módulos utilizables para determinar el rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF.

2. En segundo lugar, la Orden añade nuevas actividades a las que resultará de aplicación, a partir de 1995, esa modalidad de signos, índices o módulos y el régimen simplificado, con un doble objetivo. De una parte, ampliar el elenco de actividades a que resulta aplicable la nueva modalidad de estimación objetiva y, de otra ensanchar el área de coordinación entre ambos tributos.

En relación a este segundo objetivo será imprescindible observar que la gran novedad para 1995 consiste en la inclusión en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF, de las actividades agrícolas y ganaderas.

Por último debe señalarse que el apartado dos del art. 28 del Reglamento del IRPF establece con carácter general que las Órdenes correspondientes a un ejercicio deberán publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» antes del 1 de diciembre anterior al período en que resulten aplicables. En los arts. 6.º y 7.º dispone que

los sujetos pasivos que desarrollen dicha actividad disponen de un plazo hasta el 31 de diciembre de 1994 para poder renunciar al régimen de estimación directa por signos, índices o módulos del IRPF.

Quinto.

A la vista de la normativa aplicable al caso, el debate, queda planteado en los siguientes términos:

a) La posición de la Administración y de la sentencia recurrida tiene su fundamentación jurídica en la interpretación literal de la normativa aplicable pues la renuncia al sistema de estimación objetiva deberá hacerse dentro del mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que debe surtir efecto (art. 20 del RD 1841/1991, de 30 de diciembre, y normativa posterior de desarrollo, en particular la Orden de 29 de noviembre de 1994), y además el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio (redacción dada por RD 1624/1992, de 29 diciembre), establece la obligatoriedad de presentar por empresarios y profesionales las declaraciones censales, constituyendo éstas el único mecanismo reglamentario para acreditar la renuncia al régimen de estimación objetiva.

En el presente caso al no haber efectuado el recurrente la renuncia dentro de plazo es aplicable dicho régimen de estimación objetiva.

b) El recurrente sostiene que la renuncia no sólo puede hacerse mediante la declaración censal expresa a la que se alude, sino a través de determinados actos tácitos del sujeto pasivo que demuestren claramente que dicha renuncia estaba implícita y tácitamente realizada; actos presuntos que pueden consistir en la presentación de declaraciones correspondiente al pago fraccionado previsto para la estimación directa o la presentación de la declaración liquidación del IRPF optando por el régimen de estimación directa.

La obligación de presentar la renuncia en modelo concreto de declaración censal no es una obligación de fondo sino que se engloba dentro de las llamadas obligaciones censales, y parece lógico que no cabe, en ningún caso, sancionar una infracción formal con la imposición de un régimen no querido por el sujeto pasivo.

La no presentación de la renuncia en forma podrá producir una presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario.

Sexto.

Es reiterada la doctrina de este Tribunal de que los requisitos formales y procedimentales no deben ser un obstáculo si el resultado obtenido, como ocurre en el caso que se enjuicia, es correcto y no produce indefensión; y ello teniendo en cuenta que el régimen de estimación objetiva del IRPF es voluntario para el sujeto pasivo (art. 49 de la LGT) y, por lo tanto, que la voluntad manifestada por éste de tributar por el régimen de estimación directa en el IRPF debe primar «sobre cualquier otra consideración de tipo formal o procedimental», entendiéndose que no es obstáculo a tal conclusión la circunstancia de que el recurrente no haya renunciado expresamente al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos y al régimen simplificado dentro del plazo establecido por la Orden de 29-11-94, y ello porque la renuncia debe producir plenamente sus efectos, sin perjuicio de las consecuencias que pudieran derivarse en el ámbito del Derecho sancionador tributario, pues no puede olvidarse, a la hora de interpretar el art. 20 del Reglamento del IRPF de 1991 y el art. 7.º de la Orden de 29 de noviembre de 1994, que la voluntariedad forma parte de la esencia de este régimen de determinación indiciaria de la base imponible; por ello, no tiene ningún sentido, y, además, es incompatible con el fundamento de este régimen en el IRPF, que se impida a un sujeto pasivo que, por el mero incumplimiento de un plazo, determine su rendimiento real mediante el régimen de estimación directa.

Esta conclusión se refuerza en un sistema como el vigente en que la opción por este régimen voluntario de estimación objetiva es pasiva y no activa, lo que implica, a efectos prácticos, que se entienda que un contribuyente ha optado «voluntariamente» por la determinación por signos, índices o módulos del IRPF si no ha presentado la renuncia al mismo. De ahí que no parezca lógico ni adecuado con las exigencias que, con respecto a los regímenes de determinación indiciaria de la base imponible, parecen derivarse de nuestra Constitución (art. 31.3), que el simple incumplimiento de un plazo determine que un contribuyente no pueda tributar de acuerdo con su capacidad económica real, ya que con ello se estaría lesionando el mismo fundamento de este régimen de determinación de la base imponible, que es -como se ha dicho- la voluntariedad, por lo que ésta desempeña en este régimen indiciario una importante función de garantía del contribuyente, que es necesario proteger, como dispone el art. 49 de la LGT citado.

Hay que concluir, por lo tanto, que la renuncia al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF, aunque sea de un modo tácito, no es inválida, como ha entendido la sentencia recurrida de conformidad con el TEAR de Cataluña, sino que, por el contrario, produce plenos efectos jurídicos en la elección del régimen de determinación directa de la base imponible aplicable. Apoya esta tesis la regulación posterior dada por el Reglamento regulador del Impuesto aprobado por RD 214/1999, de 5 de febrero, que en art. 31, al regular el régimen de las renunciaciones al método de estimación objetiva, establece, en su núm. 1 letra b), que también se entenderá efectuada la renuncia al régimen de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En idénticos términos se manifiesta el art. 3.º 1 a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio. Estamos ante un indudable caso de renuncia tácita también.

Séptimo.

En el caso de autos, el demandante no presentó la renuncia a la determinación de los rendimientos por el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos a efectos del IRPF, a través de una declaración censal anterior al 31 de diciembre de 1994, de acuerdo con lo establecido en la Orden de 29 de noviembre de 1994. Sin embargo, el recurrente ha venido declarando fiscalmente los rendimientos procedentes de actividades empresariales agropecuarias en con arreglo al sistema de estimación directa de bases imponibles desde el 25 de noviembre de 1989, fecha en la que manifestó expresamente su opción de renunciar al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca a virtud del impreso modelo 030, cuya copia figura en el expediente administrativo.

El recurrente se autoexcluyó del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca y, en coherencia con el sistema de estimación directa de bases imponibles, ha venido llevando sus correspondientes libros de ingresos y gastos (respecto de los cuales la Inspección no ha hallado anomalías de ningún tipo, tal y como consta en el acta referida) desde 1990 y realizado sus declaraciones fiscales también conforme al sistema de determinación de bases en estimación directa (incluido 1995, ejercicio objeto del presente recurso) tal y como evidencian las declaraciones trimestrales de pagos fraccionados por IRPF-1995 y la propia declaración por dicho impuesto y año, cuyas copias obran también en el expediente administrativo.

En consecuencia, los hechos -que la sentencia recurrida no ha cuestionado- demuestran que el recurrente se ha decantado desde hace mucho tiempo por considerar los rendimientos de su explotación agropecuaria por el régimen de estimación directa. Ello es así tanto por activa (se ejerció la opción en la primera oportunidad que se planteó en su momento -1989-) como por pasiva (en sus relaciones con la Agencia Tributaria, siempre ha declarado estar en directa, no en estimación objetiva singular), con lo que no parece cuestionable que la Administración Tributaria conocía esa conducta, que demuestra la expresión real de la voluntad del contribuyente.

Octavo.

Así las cosas, debemos estimar el recurso, sin hacer especial pronunciamiento respecto del abono de las costas devengadas en la instancia, debiendo cada parte pagar las suyas en lo que se refiere a las causadas en el presente recurso.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la representación procesal de D. J... contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 3 de julio de 2002, que se casa y anula, dictada en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 2317/99 y acumulado 2319/99 y en su lugar estimamos la demanda en su día interpuesta por el referido Sr. J... contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 2 de diciembre de 1998, declarando la procedencia de aplicar el régimen de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 1995. Sin hacer pronunciamiento en las costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos: Rafael Fernández Montalvo, Manuel Vicente Garzón Herrero, Juan Gonzalo Martínez Micó, Emilio Frías Ponce, Manuel Martín Timón y Jaime Rouanet Moscardó. Rubricados.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado-Ponente de la misma, D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ.